

Mai 2015

Exposé-sondage ES/2015/3

Cadre conceptuel de l'information financière

Date limite de réception des commentaires : le 26 octobre 2015



CPA

COMPTABLES
PROFESSIONNELS
AGRÉÉS
CANADA

CHARTERED
PROFESSIONAL
ACCOUNTANTS
CANADA



Exposé-sondage

Cadre conceptuel de l'information financière

Date limite de réception des commentaires : le 26 octobre 2015

Exposure Draft ED/2015/3 *Conceptual Framework for Financial Reporting* is published by the International Accounting Standards Board (IASB) for comment only. The proposals may be modified in the light of the comments received before being issued in final form. Comments need to be received by **26 October 2015** and should be submitted in writing to the address below, by email to commentletters@ifrs.org or electronically using our 'Comment on a proposal' page.

All comments will be on the public record and posted on our website unless the respondent requests confidentiality. Such requests will not normally be granted unless supported by good reason, for example, commercial confidence. Please see our website for details on this and how we use your personal data.

Disclaimer: the IASB, the IFRS Foundation, the authors and the publishers do not accept responsibility for any loss caused by acting or refraining from acting in reliance on the material in this publication, whether such loss is caused by negligence or otherwise.

International Financial Reporting Standards (including International Accounting Standards and SIC and IFRIC Interpretations), Exposure Drafts and other IASB and/or IFRS Foundation publications are copyright of the IFRS Foundation.

Copyright © 2015 IFRS Foundation®

All rights reserved. Copies of the Exposure Draft may only be made for the purpose of preparing comments to the IASB provided that such copies are for personal or internal use, are not sold or otherwise disseminated, acknowledge the IFRS Foundation's copyright and set out the IASB's address in full.

Except as permitted above no part of this publication may be translated, reprinted, reproduced or used 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 IFRS Foundation.

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 IFRS Foundation. Please address publications and copyright matters to:

IFRS Foundation Publications Department
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 French translation of the exposure draft contained in this publication has not been approved by a review committee appointed by the IFRS Foundation. The French translation is copyright of the IFRS Foundation.



The IFRS Foundation logo/the IASB logo/the IFRS for SMEs logo/'Hexagon Device', 'IFRS Foundation', 'IFRS Taxonomy', 'eIFRS', 'IASB', 'IFRS for SMEs', 'IAS', 'IASs', 'IFRIC', 'IFRS', 'IFRSs', 'SIC', 'International Accounting Standards' and 'International Financial Reporting Standards' are Trade Marks of the IFRS Foundation.

Further details of the Trade Marks, including details of countries where the Trade Marks are registered or applied for, are available from the IFRS Foundation on request.

The IFRS Foundation is a not-for-profit corporation under the General Corporation Law of the State of Delaware, USA and operates in England and Wales as an overseas company (Company number: FC023235) with its principal office as above.

**Exposé-sondage
Cadre conceptuel de
l'information financière**

Date limite de réception des commentaires : le 26 octobre 2015

L'exposé-sondage ES/2015/3 *Cadre conceptuel de l'information financière* est publié par l'International Accounting Standards Board (IASB) pour commentaires uniquement. Les propositions sont susceptibles d'être modifiées avant publication du texte définitif pour tenir compte des commentaires reçus. Les commentaires doivent être transmis par écrit d'ici le **26 octobre 2015** à l'adresse indiquée ci-après, ou par voie électronique, à commentletters@ifrs.org ou à partir de la page « Comment on a proposal ».

Tous les commentaires seront rendus publics et mis en ligne sur notre site Web, à moins que les répondants ne demandent qu'ils demeurent confidentiels en invoquant des raisons pertinentes, tel le secret commercial. Voir notre site Web pour obtenir de plus amples informations à ce sujet ou pour prendre connaissance de notre politique de protection des renseignements personnels.

Avis de non-responsabilité : l'IASB, l'IFRS Foundation, les auteurs et les éditeurs déclinent toute responsabilité en cas de préjudice découlant d'un acte ou du non-accomplissement d'un acte en raison du contenu de la présente publication, que ledit préjudice soit attribuable à une faute ou à une autre cause.

L'IFRS Foundation est titulaire des droits d'auteur sur les Normes internationales d'information financière (IFRS) — qui comprennent également les Normes comptables internationales (IAS) et les Interprétations SIC et IFRIC — ainsi que sur les exposés-sondages et les autres publications de l'IASB et/ou de l'IFRS Foundation.

© 2015 IFRS Foundation®

Tous droits réservés. Il n'est permis de faire des copies de l'exposé-sondage qu'aux fins de la préparation de commentaires à soumettre à l'IASB, et à condition que ces copies servent uniquement à des fins personnelles ou internes, qu'elles ne soient pas vendues ou autrement diffusées, qu'elles fassent mention du droit d'auteur de l'IFRS Foundation et qu'elles indiquent l'adresse complète de l'IASB.

Sauf dans le cas permis ci-dessus, le présent document ne peut être traduit, réimprimé ou reproduit ou utilisé en tout ou en partie sous quelque forme et par quelque moyen que ce soit (électroniquement, mécaniquement, par photocopie, enregistrement ou toute autre méthode actuellement connue ou à venir), ni stocké dans des systèmes de recherche documentaire, sans le consentement écrit préalable de l'IFRS Foundation.

Le texte approuvé des Normes internationales d'information financière et des autres publications de l'IASB est celui qui est publié en anglais par l'IASB. Il est possible d'en obtenir des exemplaires en s'adressant à l'IFRS Foundation. Pour toute question relative aux publications et aux droits d'auteur, veuillez vous adresser à :

IFRS Foundation Publications
30 Cannon Street, London EC4M 6XH, Royaume-Uni
Tél. : +44 (0)20 7332 2730 Téléc. : +44 (0)20 7332 2749
Messagerie électronique : publications@ifrs.org Site Web : www.ifrs.org

La traduction française du présent exposé-sondage n'a pas été approuvée par un comité de révision désigné par l'IFRS Foundation. L'IFRS Foundation est titulaire des droits d'auteur de cette traduction française.



Le logo IFRS Foundation / le logo IASB / le logo IFRS for SMEs / « Hexagon Device », « IFRS Foundation », « IFRS Taxonomy », « eIFRS », « IASB », « IFRS for SMEs », « IAS », « IASs », « IFRIC », « IFRS », « IFRSs », « SIC », « International Accounting Standards » et « International Financial Reporting Standards » sont des marques déposées de l'IFRS Foundation.

Des renseignements supplémentaires concernant les marques déposées, notamment sur les pays où elles sont enregistrées ou font l'objet d'une demande de licence, sont disponibles auprès du concédant de licence.

L'IFRS Foundation est une organisation à but non lucratif constituée en vertu de la *General Corporation Law* de l'État du Delaware, aux États-Unis, qui exerce ses activités en Angleterre et au Pays de Galles en tant que société étrangère (numéro : FC023235), et dont le bureau principal est situé à l'adresse indiquée ci-dessus.

SOMMAIRE

*paragraphes***RÉSUMÉ ET APPEL À COMMENTAIRES****INTRODUCTION** **IN1****CHAPITRE 1 : OBJECTIF DE L'INFORMATION FINANCIÈRE À USAGE GÉNÉRAL****Introduction** **1.1****Objectif, utilité et limites de l'information financière à usage général** **1.2****Informations au sujet des ressources économiques de l'entité comptable, des droits sur ces ressources, et des variations de ces ressources et de ces droits** **1.12**

Ressources économiques et droits sur ces ressources 1.13

Variations des ressources économiques et des droits 1.15

Performance financière reflétée par la comptabilité d'engagement 1.17

Performance financière reflétée par les flux de trésorerie passés 1.20

Variations des ressources économiques et des droits ne résultant pas de la performance financière 1.21

Informations sur l'efficience et l'efficacité de l'utilisation des ressources de l'entité **1.22****CHAPITRE 2 : CARACTÉRISTIQUES QUALITATIVES DE L'INFORMATION FINANCIÈRE UTILE****Introduction** **2.1****Caractéristiques qualitatives de l'information financière utile** **2.4**

Caractéristiques qualitatives essentielles 2.5

Pertinence 2.6*Fidélité* 2.14*Application des caractéristiques qualitatives essentielles* 2.20

Caractéristiques qualitatives auxiliaires 2.22

Comparabilité 2.23*Vérifiabilité* 2.29*Rapidité* 2.32*Compréhensibilité* 2.33*Application des caractéristiques qualitatives auxiliaires* 2.36**La contrainte du coût pesant sur l'information financière utile** **2.38****CHAPITRE 3 : LES ÉTATS FINANCIERS ET L'ENTITÉ COMPTABLE****Introduction** **3.1****Le rôle des états financiers** **3.2**

Hypothèse de la continuité de l'exploitation 3.10

L'entité comptable **3.11**

Périmètre de l'entité comptable 3.13

Contrôle direct seulement 3.19

Contrôle direct et contrôle indirect 3.21

CHAPITRE 4 : LES COMPOSANTES DES ÉTATS FINANCIERS**Introduction** **4.1****Définition d'un actif** **4.5**

Un droit	4.8
Le potentiel de produire des avantages économiques	4.13
Le contrôle	4.17
Définition d'un passif	4.24
Obligation de céder une ressource économique	4.27
Obligation actuelle	4.31
<i>Absence de capacité pratique d'éviter la cession</i>	4.32
<i>Événement passé</i>	4.36
Contrats à exécuter	4.40
Capitaux propres	4.43
Définitions des produits et des charges	4.48
Communication de la substance des droits et obligations contractuels	4.53
Unité de comptabilisation	4.57
CHAPITRE 5 : COMPTABILISATION ET DÉCOMPTABILISATION	
Introduction	5.1
Le processus de comptabilisation	5.2
Critères de comptabilisation	5.9
Pertinence	5.13
<i>Existence incertaine et séparabilité</i>	5.15
<i>Faible probabilité d'un flux d'avantages économiques</i>	5.17
<i>Incertitude relative aux estimations</i>	5.20
Image fidèle	5.22
Coût	5.24
Décomptabilisation	5.25
Modification de contrat	5.33
CHAPITRE 6 : ÉVALUATION	
Introduction	6.1
Bases d'évaluation et informations qu'elles fournissent	6.4
Coût historique	6.6
Valeur actuelle	6.19
<i>Juste valeur</i>	6.21
<i>Valeur d'utilité et valeur de remboursement</i>	6.34
Résumé de l'information fournie par les différentes bases d'évaluation	6.47
Facteurs à prendre en considération dans le choix d'une base d'évaluation	6.48
Pertinence	6.53
Image fidèle	6.57
Caractéristiques qualitatives auxiliaires	6.59
Facteurs propres à l'évaluation initiale	6.64
<i>Échanges d'éléments de valeurs semblables</i>	6.66
<i>Transactions conclues avec les titulaires de droits patrimoniaux</i>	6.69
<i>Échanges d'éléments de valeurs différentes</i>	6.70
<i>Actifs construits par l'entité elle-même</i>	6.72

Plus d'une base d'évaluation pertinente	6.74
Évaluation des capitaux propres	6.78
CHAPITRE 7 : PRÉSENTATION ET INFORMATIONS À FOURNIR	
Introduction	7.1
Objectif et portée des états financiers	7.2
Présentation et informations à fournir en tant qu'outils de communication	7.8
Classement	7.10
Regroupement	7.14
Objectifs et principes en matière de présentation et d'informations à fournir	7.16
Information sur la performance financière	7.19
CHAPITRE 8 : CONCEPTS DE CAPITAL ET DE MAINTIEN DU CAPITAL	
Concepts de capital	8.1
Concepts de maintien du capital et détermination du résultat	8.3
Ajustements de maintien du capital	8.10

[REMARQUE : LA BASE DES CONCLUSIONS ET L'INTRODUCTION DE L'EXPOSÉ-SONDAGE NE FAISANT PAS PARTIE INTÉGRANTE DES PROPOSITIONS, ELLES N'ONT PAS ÉTÉ TRADUITES EN FRANÇAIS.]

[DES MODIFICATIONS ONT ÉTÉ APPORTÉES À LA TRADUCTION FRANÇAISE DES PASSAGES REPRODUITS POUR EN ASSURER LA FIDÉLITÉ, POUR PRENDRE EN COMPTE LES DÉCISIONS RÉCENTES CONCERNANT LA TERMINOLOGIE OU À DES FINS D'UNIFORMITÉ. CES MODIFICATIONS, SURLIGNÉES EN GRIS, NE FONT PAS PARTIE INTÉGRANTE DES MODIFICATIONS PROPOSÉES PAR L'IASB.]

Cadre conceptuel de l'information financière [en projet]

Résumé et appel à commentaires

Le *Cadre conceptuel de l'information financière* (le *Cadre conceptuel*) décrit l'objectif et les fondements conceptuels de l'information financière à usage général. Il s'agit d'un outil pratique qui aide :

- (a) l'International Accounting Standards Board (IASB) à élaborer des normes qui reposent sur des concepts cohérents ;
- (b) les préparateurs à élaborer des méthodes comptables cohérentes en l'absence d'une norme qui s'applique à une transaction ou à un événement donné, ou lorsqu'une norme permet un choix de méthode comptable ;
- (c) les autres parties intéressées à comprendre et à interpréter les normes.

Le *Cadre conceptuel* existant a été élaboré en 1989 par l'organisme qui a précédé l'IASB : l'International Accounting Standards Committee. En 2010, l'IASB a révisé les textes sur l'objectif de l'information financière et les caractéristiques qualitatives de l'information financière à l'issue d'un projet réalisé conjointement avec le Financial Accounting Standards Board (FASB), l'organisme de normalisation comptable des États-Unis. Le présent exposé-sondage énonce les révisions qu'il est proposé d'apporter au *Cadre conceptuel* en vigueur. Il a été élaboré selon les réponses au document de travail de l'IASB intitulé *A Review of the Conceptual Framework for Financial Reporting* (le « document de travail »), publié en juillet 2013.

Les raisons qui sous-tendent les propositions énoncées dans le présent exposé-sondage sont résumées dans la base des conclusions qui l'accompagne.

Pourquoi l'IASB révisé-t-il le *Cadre conceptuel*?

Bien que le *Cadre conceptuel* existant ait été utile à l'IASB dans l'élaboration des Normes internationales d'information financière (IFRS), il :

- (a) ne traite pas de certains points importants ;
- (b) manque de clarté sur d'autres points ;
- (c) est désuet à certains égards.

C'est pourquoi l'IASB et le FASB ont entrepris en 2004 un projet conjoint de révision de leurs cadres conceptuels. Ils ont toutefois suspendu leurs travaux en 2010 pour se concentrer sur d'autres projets.

En 2011, l'IASB a mené une consultation publique sur son programme de travail. La plupart des répondants ont indiqué que le projet de révision du *Cadre conceptuel* devait faire partie des priorités. Par conséquent, l'IASB a repris le projet en 2012¹.

Ce projet a pour objectif de proposer un ensemble de concepts plus complet, plus clair et à jour en vue d'améliorer l'information financière. Ainsi, le présent exposé-sondage propose un *Cadre conceptuel* :

- (a) plus complet que le *Cadre conceptuel* existant, parce qu'il traite de domaines dont ce dernier ne traite pas ou ne traite que superficiellement :
 - (i) l'évaluation,
 - (ii) la performance financière (y compris l'utilisation des autres éléments du résultat global),
 - (iii) la présentation et les informations à fournir,
 - (iv) la décomptabilisation,
 - (v) l'entité comptable ;
- (b) plus clair que le *Cadre conceptuel* existant, notamment parce qu'il :
 - (i) précise que l'information requise pour atteindre l'objectif de l'information financière comprend celle qui peut servir à apprécier la gestion des ressources confiées à la direction de l'entité,
 - (ii) explique le rôle de la prudence et de la primauté de la substance sur la forme dans l'information financière,

¹ Depuis la reprise du projet, en 2012, celui-ci n'est plus mené conjointement avec le FASB.

- (iii) précise qu'un degré élevé d'incertitude relative aux estimations peut diminuer la pertinence de l'information financière,
 - (iv) précise que les décisions importantes, comme celles qui concernent la comptabilisation et l'évaluation, sont prises en fonction de la nature de l'information qui en résulte concernant la performance financière et la situation financière,
 - (v) propose des définitions plus claires des actifs et des passifs, et des indications plus détaillées à l'appui de ces définitions ;
- (c) qui met à jour les parties désuètes du *Cadre conceptuel* existant, par exemple en précisant le rôle de la probabilité dans les définitions des actifs et des passifs.

Approche et portée du projet

L'IASB cherche à apporter dans les plus brefs délais des améliorations notables au *Cadre conceptuel*, dont il prévoit terminer la révision en 2016. Pour y arriver, l'IASB a décidé d'étoffer le *Cadre conceptuel* existant en le mettant à jour, en lui apportant des améliorations et en comblant ses lacunes plutôt que de réexaminer sur le fond tous ses aspects.

Qui la révision du *Cadre conceptuel* touchera-t-elle?

Effets immédiats

Le *Cadre conceptuel* n'est pas une norme et n'a préséance sur aucune norme. Par conséquent, les modifications qu'il est proposé d'y apporter n'auront pas d'effets immédiats sur les états financiers de la plupart des entités comptables. Toutefois, ces modifications pourraient toucher les entités qui auront besoin d'utiliser le *Cadre conceptuel* pour élaborer ou pour choisir une méthode comptable en l'absence d'une norme qui s'applique spécifiquement à une transaction² donnée.

L'IASB propose, dans un exposé-sondage distinct (*Mise à jour des références au Cadre conceptuel*), de mettre à jour les références au *Cadre conceptuel* contenues dans les normes, et de prévoir une période de transition d'environ 18 mois concernant cette mise à jour. Ce délai donnera aux préparateurs qui utiliseront le *Cadre conceptuel* révisé pour élaborer ou choisir une méthode comptable le temps de prendre connaissance de ses incidences possibles et de s'y adapter.

Effets futurs

Un ensemble de concepts plus complet, plus clair et à jour aidera l'IASB à élaborer des normes qui répondent mieux aux besoins des investisseurs, des prêteurs et des autres créanciers.

Comme le *Cadre conceptuel* orientera l'IASB dans l'élaboration des normes, il aura une incidence sur les états financiers des entités qui mettront en œuvre des normes nouvelles ou révisées établies selon le *Cadre conceptuel* révisé.

Toutefois, l'IASB ne modifiera pas systématiquement les normes existantes à l'issue de la révision du *Cadre conceptuel*. Si une norme en vigueur qui fonctionne bien en pratique contient une incohérence par rapport au nouveau *Cadre conceptuel*, l'IASB ne proposera pas de la modifier pour cette simple raison. Si l'IASB veut modifier une norme existante, il doit se conformer à sa procédure officielle par l'ajout d'un projet à son programme de travail pour l'élaboration d'un exposé-sondage puis d'une modification définitive.

Quelles sont les prochaines étapes du projet?

L'IASB tiendra compte des commentaires formulés (dans les lettres de commentaires et à l'occasion d'autres consultations) au sujet du présent exposé-sondage lorsqu'il élaborera le *Cadre conceptuel* révisé, qu'il espère mener à terme en 2016.

² Si aucune norme ne s'applique spécifiquement à une transaction donnée, le paragraphe 11 d'IAS 8 *Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs* exige que l'entité tienne compte du *Cadre conceptuel* aux fins de l'élaboration et de l'application d'une méthode comptable pour cette transaction. De plus, IAS 1 *Présentation des états financiers* exige que l'entité produise des états financiers qui présentent une image fidèle de sa situation financière, de sa performance financière et de ses flux de trésorerie.

Appel à commentaires

L'IASB souhaite obtenir des commentaires sur les propositions énoncées dans le présent exposé-sondage et particulièrement sur les questions posées ci-après. Les commentaires sont d'autant plus utiles qu'ils :

- (a) répondent à la question posée ;
- (b) précisent quels paragraphes ils visent ;
- (c) sont clairement motivés ;
- (d) proposent à l'IASB d'autres solutions à envisager, le cas échéant.

Les répondants ne sont pas tenus de répondre à toutes les questions. L'IASB les encourage par ailleurs à commenter tout autre point. Toutefois, il ne demande pas de commentaires sur les chapitres 1 et 2 dans leur ensemble, sur la façon de faire la distinction entre les passifs et les droits patrimoniaux (voir le chapitre 4) ni sur le chapitre 8.

L'IASB examinera tous les commentaires écrits qu'il aura reçus d'ici le **26 octobre 2015**. La période de commentaires est la même que pour l'exposé-sondage *Mise à jour des références au Cadre conceptuel*. L'IASB souhaite recevoir des commentaires sur les deux exposés-sondages, mais les parties prenantes sont libres de répondre à l'un ou l'autre, ou aux deux.

Chapitres 1 et 2 : L'objectif de l'information financière à usage général et les caractéristiques qualitatives de l'information financière utile

Dans le cadre d'un projet entrepris conjointement avec le FASB, l'IASB a publié en 2010 deux chapitres d'un *Cadre conceptuel* révisé. Ces chapitres traitent respectivement de l'objectif de l'information financière à usage général et des caractéristiques qualitatives de l'information financière utile.

Lorsque l'IASB a repris les travaux sur le projet de *Cadre conceptuel*, en 2012, il a décidé de ne pas remettre en cause les fondements des deux chapitres. Toutefois, de nombreux répondants au document de travail ont formulé des commentaires suggérant à l'IASB de revoir certains aspects de ces chapitres. L'IASB propose donc maintenant :

- (a) de mettre davantage en évidence, lorsqu'il est question de l'objectif de l'information financière, l'importance de fournir l'information requise pour apprécier la gestion des ressources confiées à la direction de l'entité (voir les paragraphes 1.3 et 1.4, 1.13 à 1.16, 1.18, 1.20, 1.22 et 1.23 et BC1.6 à BC1.10) ;
- (b) de réintroduire une mention explicite de la notion de prudence (décrite comme étant l'usage de circonspection dans l'exercice du jugement en situation d'incertitude) et d'indiquer que l'exercice de la prudence est important pour la neutralité (voir les paragraphes 2.18 et BC2.1 à BC2.17) ;
- (c) d'énoncer explicitement qu'une image fidèle communique la substance d'un phénomène économique plutôt que de s'en tenir à la forme juridique (voir les paragraphes 2.14 et BC2.18 à BC2.20).

Des répondants au document de travail se sont dits préoccupés par le fait que, depuis 2010, le *Cadre conceptuel* ne désigne plus la fiabilité comme étant l'une des caractéristiques qualitatives de l'information financière utile. Leur principal motif de préoccupation semble être le fait que l'incertitude relative aux estimations peut limiter l'utilité de l'information financière. En réponse à cette préoccupation, l'IASB entend préciser que l'incertitude relative aux estimations est l'un des facteurs qui peuvent nuire à la pertinence de l'information financière, et qu'il s'agit d'une question de dosage entre le degré d'incertitude relative aux estimations et les autres facteurs qui déterminent la pertinence de l'information (voir les paragraphes 2.12 et 2.13 et l'alinéa BC2.24(c)). Les autres aspects de la fiabilité décrits dans le *Cadre conceptuel* antérieur à 2010 ressemblent beaucoup à certains aspects de la caractéristique qualitative appelée « image fidèle » (terme que l'IASB juge plus évocateur de ces aspects que le terme « fiabilité ») dans le *Cadre conceptuel* existant et dans le présent exposé-sondage.

Pour aider les répondants à formuler des commentaires, les modifications qu'il est proposé d'apporter à ces deux chapitres sont indiquées par des marques de révision (le texte supprimé est barré et le texte nouveau est souligné). L'IASB ne demande pas de commentaires sur d'autres aspects de ces chapitres et ne prévoit pas apporter de changements importants à ces autres aspects.

Question 1 – Projet de modification des chapitres 1 et 2

Êtes-vous d'accord avec les modifications proposées visant :

- (a) à mettre davantage en évidence, lorsqu'il est question de l'objectif de l'information financière, l'importance de fournir l'information requise pour apprécier la gestion des ressources confiées à la direction de l'entité ;
- (b) à réintroduire une mention explicite de la notion de prudence (décrite comme étant l'usage de circonspection dans l'exercice du jugement en situation d'incertitude) et indiquer que l'exercice de la prudence est important pour la neutralité ;
- (c) à énoncer explicitement qu'une image fidèle communique la substance d'un phénomène économique plutôt que de s'en tenir à la forme juridique ;
- (d) à préciser que l'incertitude relative aux estimations est l'un des facteurs qui peuvent nuire à la pertinence de l'information financière, et qu'il s'agit d'une question de dosage entre le degré d'incertitude relative aux estimations et les autres facteurs qui déterminent la pertinence de l'information ;
- (e) à conserver la pertinence et la fidélité comme étant les deux caractéristiques qualitatives essentielles de l'information financière utile?

Veuillez motiver votre réponse.

Chapitre 3 : Les états financiers et l'entité comptable

Le chapitre 3 traite :

- (a) du rôle des états financiers ;
- (b) de l'entité comptable.

Le rôle des états financiers

L'exposé-sondage décrit le rôle des états financiers et, entre autres :

- (a) il indique que les états financiers sont établis dans la perspective de l'entité dans son ensemble, et non d'un groupe particulier d'investisseurs, de prêteurs ou d'autres créanciers (voir les paragraphes 3.9 et BC3.3) ;
- (b) il énonce l'hypothèse de la continuité de l'exploitation, reprise presque intégralement du *Cadre conceptuel* existant (voir les paragraphes 3.10 et BC3.4).

Description et périmètre de l'entité comptable

Les paragraphes 3.11, 3.12 et BC3.5 à BC3.9 traitent de l'entité comptable. Elle y est décrite comme une entité qui, par choix ou par obligation, prépare des états financiers à usage général.

Les paragraphes 3.13 à 3.25 et BC3.10 à BC3.17 traitent du périmètre de l'entité comptable. Il y est indiqué que, dans le cas où une entité (la mère) a le contrôle d'une autre entité (la filiale), il sera possible de délimiter le périmètre de l'entité comptable en fonction soit du contrôle direct seulement (ce qui donne lieu à des états financiers non consolidés), soit du contrôle direct et du contrôle indirect (ce qui donne lieu à des états financiers consolidés).

L'IASB estime que les états financiers consolidés sont en général plus susceptibles de fournir de l'information utile à leurs utilisateurs que les états financiers non consolidés.

Toutefois, les états financiers non consolidés peuvent aussi fournir des informations utiles. L'IASB est d'avis que si l'entité choisit ou est tenue de préparer des états financiers non consolidés, elle devrait indiquer comment les utilisateurs peuvent obtenir les états financiers consolidés.

L'entité comptable ne constitue pas nécessairement une entité juridique. Si l'entité comptable n'est pas une entité juridique, il faut en délimiter le périmètre de telle manière que les états financiers :

- (a) fournissent l'information financière pertinente dont ont besoin les investisseurs, les prêteurs et les autres créanciers actuels et potentiels qui se fient à ces états financiers ;
- (b) donnent une image fidèle des activités économiques de l'entité.

Question 2 – Description et périmètre de l'entité comptable

Êtes-vous d'accord avec :

- (a) la description d'une entité comptable proposée aux paragraphes 3.11 et 3.12 ;
- (b) la description du périmètre de l'entité comptable fournie aux paragraphes 3.13 à 3.25?

Veuillez motiver votre réponse.

Chapitre 4 : Les composantes des états financiers

Le chapitre 4 définit les composantes des états financiers (par exemple, les actifs, les passifs, les capitaux propres, les produits et les charges).

Définitions des composantes

L'IASB se propose de définir les composantes des états financiers de la manière suivante :

Actif (paragraphes 4.5 à 4.23 et BC4.23 à BC4.44)	Un actif est une ressource économique actuelle que l'entité contrôle du fait d'événements passés. Une ressource économique est un droit qui a le potentiel de produire des avantages économiques.
Passif (paragraphes 4.24 à 4.39, BC4.4 à BC4.22 et BC4.45 à BC4.81)	Un passif est une obligation actuelle qu'a l'entité de céder une ressource économique du fait d'événements passés.
Capitaux propres (paragraphes 4.43 à 4.47 et BC4.93 à BC4.103)	Les capitaux propres sont les intérêts résiduels dans le patrimoine de l'entité (c'est-à-dire son actif, déduction faite de son passif).
Produits (paragraphes 4.48 à 4.52, BC4.2 et BC4.3, et BC4.104 et BC4.105)	Les produits sont les accroissements d'actif et les diminutions de passif qui se soldent par des augmentations de capitaux propres autres que celles se rattachant aux apports des titulaires de droits patrimoniaux.
Charges (paragraphes 4.48 à 4.52, BC4.2 et BC4.3, et BC4.104 et BC4.105)	Les charges sont les diminutions d'actif et les accroissements de passif qui se soldent par des diminutions de capitaux propres autres que celles se rattachant aux distributions aux titulaires de droits patrimoniaux.

Le présent exposé-sondage définit encore les produits et les charges comme étant des variations d'actif et de passif, mais souligne à plusieurs reprises que les décisions importantes, comme celles qui concernent la comptabilisation et l'évaluation, sont prises en fonction de la nature de l'information qui en résulte sur la performance financière et la situation financière. L'IASB en explique les raisons au paragraphe BC4.3.

Pour l'instant, l'IASB n'a pas l'intention de modifier les définitions des passifs et des capitaux propres pour régler les problèmes qui se posent concernant le classement des instruments financiers possédant les caractéristiques d'éléments de passif et de capitaux propres. Il examine toutefois ces problèmes dans le cadre de son projet de recherche sur les instruments financiers possédant les caractéristiques d'éléments de capitaux propres. Ce projet aidera l'IASB à décider, en temps et lieu, s'il convient d'ajouter à son programme de travail un projet en vue de modifier les normes, le *Cadre conceptuel* ou les deux. L'IASB ne s'attend pas à ce qu'un tel projet change quoi que ce soit par rapport aux propositions du présent exposé-sondage sur la question de savoir si l'entité comptable a une obligation actuelle de céder une ressource économique. Ces propositions ne visent pas à régler les problèmes de différenciation des éléments de passif et de capitaux propres.

Question 3 – Définitions des composantes

Êtes-vous d'accord avec les définitions proposées des composantes suivantes (sans tenir compte des questions liées à la différenciation des passifs et des capitaux propres), soit :

- (a) d'un actif (ainsi que la définition connexe d'une ressource économique) ;
- (b) d'un passif ;
- (c) des capitaux propres ;
- (d) des produits ;
- (e) des charges?

Veuillez motiver votre réponse. Si vous n'êtes pas d'accord avec les définitions proposées, quelles définitions suggérez-vous à leur place, et pourquoi?

Obligation actuelle

La définition d'un passif indique qu'il s'agit d'une « obligation actuelle ». Cette notion est développée aux paragraphes 4.31 à 4.39 (voir également les paragraphes BC4.48 à BC4.81). Selon le paragraphe 4.31, l'entité a une obligation actuelle de céder une ressource économique lorsque les conditions suivantes sont réunies :

- (a) l'entité n'a pas la capacité pratique d'éviter la cession ;
- (b) l'obligation est issue d'événements passés ; autrement dit, l'entité a reçu les avantages économiques ou mené les activités qui déterminent l'ampleur de l'obligation.

Question 4 – Obligation actuelle

Êtes-vous d'accord avec la description proposée d'une obligation actuelle et avec les indications fournies à l'appui de cette description? Veuillez motiver votre réponse.

Autres indications concernant les composantes

L'exposé-sondage propose l'ajout d'indications concernant les définitions des composantes (voir les paragraphes 4.8 à 4.10, 4.43 à 4.52, BC4.23 à BC4.44 et BC4.93 à BC4.110), les contrats à exécuter (voir les paragraphes 4.40 à 4.42 et BC4.82 à BC4.92), la communication de la substance des droits et obligations contractuels (voir les paragraphes 4.53 à 4.56 et BC4.111) et l'unité de comptabilisation (voir les paragraphes 4.57 à 4.63 et BC4.112 à BC4.116).

Question 5 – Autres indications concernant les composantes

Avez-vous des commentaires sur les indications proposées? Croyez-vous que d'autres précisions s'imposent? Si c'est le cas, veuillez spécifier.

Chapitre 5 : Comptabilisation et décomptabilisation

Le chapitre 5 traite de la comptabilisation et de la décomptabilisation.

Critères de comptabilisation

Les paragraphes 5.9 à 5.24 et BC5.5 à BC5.48 traitent des critères de comptabilisation. Le paragraphe 5.9 suggère que l'entité comptabilise un actif ou un passif (ainsi que les produits, charges ou variations des capitaux propres connexes, le cas échéant) si cette comptabilisation fournit aux utilisateurs des états financiers :

- (a) de l'information pertinente au sujet de l'actif ou du passif ainsi que des produits, charges ou variations des capitaux propres connexes, le cas échéant ;

- (b) une image fidèle de l'actif ou du passif ainsi que des produits, charges ou variations des capitaux propres connexes, le cas échéant ;
- (c) de l'information dont les avantages sont supérieurs aux coûts.

Les explications à l'appui de ce paragraphe mentionnent des circonstances dans lesquelles il est possible que ces critères ne soient pas remplis, notamment les suivantes :

- (a) l'existence d'un actif ou d'un passif est incertaine ou encore il n'est pas certain qu'un actif soit séparable du goodwill ;
- (b) il n'y a qu'une faible probabilité d'entrée ou de sortie d'avantages économiques ;
- (c) on dispose d'une évaluation d'un actif ou d'un passif (ou on peut l'obtenir), mais le degré d'incertitude qu'elle comporte est si élevé que l'information qu'elle fournit n'est guère pertinente, et on ne dispose d'aucune autre évaluation pertinente (ou on ne peut en obtenir une autre).

Question 6 – Critères de comptabilisation

Êtes-vous d'accord avec l'approche proposée concernant la comptabilisation? Veuillez motiver votre réponse. Si vous n'êtes pas d'accord, veuillez indiquer, avec motifs à l'appui, les modifications que vous souhaiteriez voir apporter.

Décomptabilisation

Les paragraphes 5.25 à 5.36 et BC5.49 à BC5.59 traitent de la décomptabilisation. Ils indiquent que les dispositions comptables concernant la décomptabilisation visent à ce qu'une image fidèle soit donnée :

- (a) des actifs et des passifs, le cas échéant, conservés après la transaction (ou autre événement) ayant mené à la décomptabilisation ;
- (b) de la variation des actifs et des passifs de l'entité par suite de la transaction (ou autre événement).

La plupart des décisions concernant la décomptabilisation ne posent aucune difficulté. Les paragraphes sur ce sujet traitent essentiellement de situations dans lesquelles les deux buts ci-dessus sont en conflit. L'exposé-sondage décrit les solutions possibles et les facteurs que l'IASB devrait prendre en compte dans l'élaboration ou la révision de normes particulières.

Question 7 – Décomptabilisation

Êtes-vous d'accord avec les paragraphes proposés concernant la décomptabilisation? Veuillez motiver votre réponse. Si vous n'êtes pas d'accord, veuillez indiquer, avec motifs à l'appui, les modifications que vous souhaiteriez voir apporter.

Chapitre 6 : Évaluation

Le chapitre 6 traite :

- (a) des différentes bases d'évaluation, des informations qu'elles fournissent et de leurs avantages et inconvénients ;
- (b) des facteurs à prendre en considération pour faire le choix d'une base d'évaluation.

Bases d'évaluation

Les paragraphes 6.4 à 6.47 et BC6.15 à BC6.37 traitent des bases d'évaluation et les classent selon les deux catégories suivantes :

- (a) coût historique ;
- (b) valeur actuelle :
 - (i) juste valeur,
 - (ii) valeur d'utilité pour les actifs et valeur de remboursement pour les passifs.

L'annexe A fournit des indications sur les méthodes d'évaluation fondées sur les flux de trésorerie. Ces méthodes servent parfois à estimer les résultats de l'application d'une base d'évaluation donnée.

Question 8 – Bases d'évaluation

L'IASB a-t-il :

- (a) bien désigné les bases d'évaluation qui devraient être décrites dans le *Cadre conceptuel*? Dans le cas contraire, lesquelles devraient l'être et pourquoi?
- (b) bien décrit les informations que fournissent les différentes bases d'évaluation, ainsi que leurs avantages et leurs inconvénients? Dans le cas contraire, comment décririez-vous ces informations ainsi que leurs avantages et leurs inconvénients?

Facteurs à prendre en considération dans le choix d'une base d'évaluation

Les paragraphes 6.48 à 6.73 et BC6.41 à BC6.67 traitent des facteurs à prendre en considération dans le choix d'une base d'évaluation. Ils expliquent en quoi la prise en considération des caractéristiques qualitatives de l'information financière utile influence ce choix. De plus, le paragraphe 6.50 précise que, comme sur tout autre aspect de l'information financière, la contrainte du coût pèse sur le choix d'une base d'évaluation.

Question 9 – Facteurs à prendre en considération pour faire le choix d'une base d'évaluation

L'IASB a-t-il bien désigné les facteurs à prendre en considération pour faire le choix d'une base d'évaluation? Dans le cas contraire, quels facteurs prendriez-vous en considération, et pourquoi?

Plus d'une base d'évaluation pertinente

Les paragraphes 6.74 à 6.77 et BC6.68 traitent de situations dans lesquelles il faut parfois utiliser plus d'une base d'évaluation pour fournir de l'information pertinente sur un actif, un passif, un produit ou une charge. Selon ces paragraphes :

- (a) Dans la plupart des cas, la manière la plus compréhensible de fournir cette information consiste à utiliser une seule base d'évaluation dans l'état de la situation financière et dans l'état ou les états de la performance financière, et à n'utiliser l'autre base d'évaluation que pour présenter des informations par voie de notes.
- (b) Dans certains cas, la pertinence de l'information fournie se trouve accrue si on utilise une base d'évaluation à la valeur actuelle dans l'état de la situation financière et une base d'évaluation différente pour la détermination des produits ou des charges connexes dans l'état du résultat net.

Question 10 – Plus d'une base d'évaluation pertinente

Êtes-vous d'accord avec l'approche décrite aux paragraphes 6.74 à 6.77 et BC6.68? Veuillez motiver votre réponse.

Chapitre 7 : Présentation et informations à fournir

Le chapitre 7 traite :

- (a) de l'objectif et de la portée des états financiers ;
- (b) de la présentation et des informations à fournir en tant qu'outils de communication ;
- (c) de l'information sur la performance financière.

Le présent exposé-sondage renferme les grands concepts qui sous-tendent le choix des informations à inclure dans les états financiers et la manière dont ces informations devraient être présentées et communiquées. L'IASB mène parallèlement une initiative concernant les informations à fournir, qui prévoit un certain nombre de projets de mise en œuvre et de recherche visant à améliorer les informations fournies dans les états financiers en IFRS. Dans le cadre de cette initiative, l'IASB cherchera à développer les notions proposées dans le présent exposé-sondage, afin de donner

des indications supplémentaires sur les informations à fournir et leur présentation. De plus, l'IASB entreprend un projet de recherche pour examiner s'il devrait ajouter à son programme de travail un projet concernant l'information sur la performance.

Objectif et portée des états financiers

Les paragraphes 7.2 à 7.7 et BC7.4 à BC7.16 traitent de l'objectif et de la portée des états financiers. Les états financiers fournissent, au sujet des actifs, des passifs, des capitaux propres, des produits et des charges de l'entité, de l'information utile à l'appréciation des perspectives d'entrées nettes futures de trésorerie de l'entité et de la gestion des ressources confiées à sa direction. Cette information est notamment fournie dans l'état de la situation financière et dans l'état ou les états de la performance financière par la comptabilisation d'éléments répondant à la définition d'une composante des états financiers. Les états financiers fournissent aussi des informations supplémentaires sur les éléments comptabilisés et sur les éléments qui répondent à la définition d'une composante, mais qui ne sont pas comptabilisés.

Les états financiers ne contiennent des informations prospectives au sujet de transactions ou d'événements futurs, probables ou possibles, que si ces informations renseignent avec pertinence sur les actifs, les passifs et les capitaux propres de l'entité qui existaient à la date de clôture ou ont existé au cours de la période (même s'ils n'étaient pas comptabilisés), ou sur les produits et les charges de l'entité pour la période.

Présentation et informations à fournir en tant qu'outils de communication

Les paragraphes 7.8 à 7.18 et BC7.17 à BC7.23 traitent de la présentation et des informations en tant qu'outils de communication.

Selon l'exposé-sondage, une communication efficiente et efficace de l'information présentée ou communiquée dans les états financiers en améliore la pertinence et concourt à une représentation fidèle des actifs, passifs, capitaux propres, produits et charges. Une communication efficiente et efficace consiste notamment :

- (a) à adopter un classement structuré pour les informations, de manière à présenter ensemble les éléments semblables et séparément les éléments dissemblables ;
- (b) à regrouper les informations pour qu'elles ne soient pas obscurcies par un niveau de détail inutile ;
- (c) à utiliser des objectifs et des principes en matière de présentation et d'informations à fournir plutôt que des règles pouvant inciter à une conformité purement machinale.

Question 11 – Objectif et portée des états financiers et de la communication

Avez-vous des commentaires au sujet des paragraphes sur l'objectif et la portée des états financiers, et sur le recours à la présentation et aux informations en tant qu'outils de communication?

Information sur la performance financière

Les paragraphes 7.19 à 7.27 et BC7.24 à BC7.57 traitent de la communication de l'information sur la performance financière.

Le présent exposé-sondage ne précise pas si l'état ou les états de la performance financière constituent un seul état ou deux. Sans fournir de définition du résultat net, il décrit l'état ou la section portant sur le résultat net, plus précisément les produits et les charges qui y figurent, comme étant la principale source d'information sur la performance financière de l'entité pour la période, et exige la présentation du total ou du sous-total correspondant au résultat net³.

Question 12 – Description de l'état du résultat net

Êtes-vous d'accord avec la description proposée de l'état du résultat net? Veuillez motiver votre réponse.

Si vous êtes d'avis que le *Cadre conceptuel* devrait fournir une définition du résultat net, veuillez préciser pourquoi et formuler vos suggestions concernant une telle définition.

³ Le résultat net est présenté comme un sous-total dans une section distincte d'un état unique ou comme un total dans un état du résultat net séparé. Par souci de concision, le présent exposé-sondage utilise le terme « état du résultat net » pour traiter de ces deux possibilités.

Comme l'IASB estime que les produits et les charges contenus dans l'état du résultat net constituent la principale source d'information sur la performance financière de l'entité pour la période, il existe une présomption réfutable selon laquelle tous les produits et toutes les charges y seront inclus. Pour les raisons énoncées aux paragraphes BC7.42 à BC7.48, il est proposé au paragraphe 7.24 de présenter les produits et les charges en dehors de l'état du résultat net, dans les autres éléments du résultat global, seulement si :

- (a) les produits ou charges sont liés à des actifs ou à des passifs évalués à des valeurs actuelles ;
- (b) leur exclusion de l'état du résultat net rehausserait la pertinence des informations contenues dans cet état pour la période.

Question 13 – Présentation de produits ou de charges dans les autres éléments du résultat global

Êtes-vous d'accord avec les propositions concernant l'utilisation des autres éléments du résultat global? Croyez-vous qu'elles constituent des indications utiles pour guider les décisions futures de l'IASB sur l'utilisation des autres éléments du résultat global? Veuillez motiver votre réponse.

Si vous n'êtes pas d'accord, que suggérez-vous en remplacement, et pourquoi?

Les paragraphes 7.26 et BC7.51 à BC7.57 proposent une présomption selon laquelle les produits ou les charges inclus dans les autres éléments du résultat global dans une période donnée seront reclassés dans l'état du résultat net au cours d'une période future (recyclés), si ce reclassement rehausse la pertinence de l'information contenue dans l'état du résultat net de la période future. Cette présomption peut être réfutée si, par exemple, on ne sait pas sur quelle base se fonder pour déterminer la période où le reclassement rehausserait la pertinence de l'information contenue dans l'état du résultat net. L'absence d'une telle base peut indiquer que les produits ou les charges en question ne devraient pas être inclus dans les autres éléments du résultat global.

Question 14 – Recyclage

Êtes-vous d'accord avec le fait d'inclure dans le *Cadre conceptuel* la présomption réfutable énoncée ci-dessus? Veuillez motiver votre réponse.

Si vous n'êtes pas d'accord, que suggérez-vous en remplacement, et pourquoi?

Chapitre 8 : Concepts de capital et de maintien du capital

En substance, les paragraphes sur le maintien du capital, dans le présent exposé-sondage, ont été repris tels quels du *Cadre conceptuel* existant. L'IASB envisagerait de réviser ces paragraphes s'il décidait d'entreprendre dans un quelconque avenir des travaux sur la comptabilité en situation de forte inflation, ce qui n'est pas prévu actuellement (voir les paragraphes BCIN.24 et BC8.1).

Autres questions à l'intention des répondants

Effets des modifications qu'il est proposé d'apporter au *Cadre conceptuel*

La section « Résumé et appel à commentaires » et les paragraphes BCE.1 à BCE.31 traitent des effets des modifications qu'il est proposé d'apporter au *Cadre conceptuel*.

Question 15 – Effets des modifications qu'il est proposé d'apporter au *Cadre conceptuel*

Êtes-vous d'accord avec les propositions des paragraphes BCE.1 à BCE.31? Y a-t-il d'autres effets des modifications proposées dans l'exposé-sondage que l'IASB devrait examiner?

Activités d'entreprise

Comme il est indiqué aux paragraphes BCIN.28 à BCIN.34, le présent exposé-sondage ne traite pas de manière générale du rôle du modèle d'entreprise dans l'information financière, mais il traite de l'influence que la manière dont l'entité mène ses activités peut avoir sur :

- (a) l'unité de comptabilisation ;
- (b) l'évaluation ;
- (c) la présentation et les informations à fournir, notamment la façon de classer les actifs, passifs, capitaux propres, produits et charges. En ce qui concerne les éléments de produits et de charges, la question du classement inclut celle de déterminer s'il convient d'inclure ces éléments dans les autres éléments du résultat global plutôt que dans l'état du résultat net.

Question 16 – Activités d'entreprise

Êtes-vous d'accord avec l'approche proposée concernant les activités d'entreprise? Veuillez motiver votre réponse.

Investissement à long terme

Les paragraphes BCIN.35 à BCIN.44 traitent des implications de l'investissement à long terme et du financement à long terme pour le *Cadre conceptuel*. À cet égard, l'IASB a conclu :

- (a) que les propositions contenues dans le présent exposé-sondage lui donneraient des outils appropriés pour prendre de bonnes décisions en matière de normalisation lorsque des projets examineraient :
 - (i) comment évaluer les investissements (ou les passifs) à long terme des entités dont les activités comprennent de tels investissements (ou passifs),
 - (ii) si ces entités devraient communiquer les variations de la valeur comptable de ces investissements (ou passifs) dans l'état du résultat net ou des autres éléments du résultat global⁴ ;
- (b) que le *Cadre conceptuel* traiterait de manière appropriée et suffisamment détaillée des principaux utilisateurs et de leurs besoins d'information, ainsi que de l'objectif de l'information financière à usage général, pour répondre adéquatement aux besoins des investisseurs à long terme.

Question 17 – Investissement à long terme

Êtes-vous d'accord avec les conclusions de l'IASB sur l'investissement à long terme? Veuillez motiver votre réponse.

Autres commentaires

Question 18 – Autres commentaires

Avez-vous des commentaires sur d'autres aspects de l'exposé-sondage? Si c'est le cas, veuillez indiquer les paragraphes qu'ils visent.

Comme il a été indiqué précédemment, l'IASB ne demande pas de commentaires sur les chapitres 1 et 2 dans leur ensemble, sur la façon de faire la distinction entre les passifs et les droits patrimoniaux (voir le chapitre 4) ni sur le chapitre 8.

⁴ Aucun projet actuel ou prévu de l'IASB ne porte sur ces questions.

Pour faire parvenir des commentaires

Les commentaires doivent être transmis à l'IFRS Foundation par l'un des moyens suivants.

Au moyen du formulaire électronique (méthode privilégiée)	À partir de la page « Comment on a proposal », qui se trouve à l'adresse go.ifrs.org/comment
Par courriel	À l'adresse suivante : commentletters@ifrs.org
Par la poste	IFRS Foundation 30 Cannon Street London EC4M 6XH Royaume-Uni

Tous les commentaires seront rendus publics et mis en ligne sur notre site Web, à moins que les répondants ne demandent qu'ils demeurent confidentiels en invoquant des raisons pertinentes, tel le secret commercial. Voir notre site Web pour obtenir de plus amples informations à ce sujet ou pour prendre connaissance de notre politique de protection des renseignements personnels.

Chapitre 1 : Objectif de l'information financière à usage général

Ce chapitre reprend le texte, initialement publié par l'IASB en 2010, du chapitre 1 du *Cadre conceptuel* actuel. L'IASB propose de n'y apporter que des modifications limitées. Afin de les mettre en évidence, le texte supprimé est barré et le texte nouveau est souligné. De plus, la numérotation a changé (par exemple, « OB1 » est devenu « 1.1 »), mais ce changement n'est pas indiqué par des marques de révision.

Introduction

- 1.1 L'objectif de l'information financière à usage général est la pierre d'assise du *Cadre conceptuel*. De cet objectif découlent logiquement ~~Les autres aspects du *Cadre conceptuel*, soit : de ce dernier — le concept d'entité comptable,~~
- (a) les caractéristiques qualitatives de l'information financière utile et ~~les~~ la ~~contraintes~~ du coût pesant sur cette information y afférentes (chapitre 2) ;
 - (b) les états financiers et l'entité comptable (chapitre 3) ;
 - (c) les ~~éléments composantes~~ des états financiers (chapitre 4) ;
 - (d) la comptabilisation et la décomptabilisation (chapitre 5) ;
 - (e) l'évaluation (chapitre 6) ;
 - (f) ~~la présentation de l'information~~ et les informations à fournir (chapitre 7) ;
 - (g) le maintien du capital (chapitre 8).
- ~~— découlent logiquement de l'objectif.~~

Objectif, utilité et limites de l'information financière à usage général

- 1.2 L'objectif de l'information financière à usage général⁵ est de fournir, au sujet de l'entité qui la présente (l'entité comptable), des informations utiles aux investisseurs, aux prêteurs et aux autres créanciers actuels et potentiels aux fins de leur prise de décisions sur ~~la fourniture~~ l'apport de ressources à l'entité⁶. Ces décisions ont trait à l'achat, à la vente ou à la conservation de titres de capitaux propres ou de créance, et à la fourniture ou au règlement de prêts et d'autres formes de crédit.
- 1.3 Les décisions que prennent les investisseurs actuels et potentiels au sujet de l'achat, de la vente ou de la conservation de titres de capitaux propres et de créance dépendent des rendements qu'ils attendent d'un placement dans ces titres, sous forme, notamment, de dividendes, de remboursements avec intérêts ou d'augmentation du prix de marché. De même, les décisions que prennent les prêteurs et les autres créanciers actuels et potentiels au sujet de la fourniture ou du règlement de prêts et d'autres formes de crédit dépendent des remboursements du capital et des versements d'intérêts ou d'autres formes de rendements auxquels ils s'attendent. Les attentes des investisseurs, des prêteurs et des autres créanciers au sujet des rendements dépendent de leur ~~évaluation~~ appréciation des montants, du calendrier, et de l'incertitude liés aux (perspectives d') entrées nettes futures de trésorerie de l'entité et de leur appréciation de la gestion des ressources confiées à sa direction. Les investisseurs, les prêteurs et les autres créanciers actuels et potentiels ont donc besoin d'informations qui les aident à ~~évaluer les perspectives d'entrées nettes futures de trésorerie de l'entité~~ porter ces appréciations.
- 1.4 Pour ~~évaluer les perspectives d'entrées nettes futures de trésorerie d'une entité,~~ aider les investisseurs, les prêteurs et les autres créanciers actuels et potentiels à porter ces appréciations, ils ont besoin d'informations sur :
- (a) les ressources de l'entité, les droits d'autrui sur ces ressources et les variations de ces ressources et de ces droits (voir les paragraphes 1.12 à 1.21) ;

⁵ Dans l'ensemble du présent *Cadre conceptuel*, les termes *rapports financiers* et *information financière* renvoient, sauf indication contraire, aux *rapports financiers* et à l'*information financière à usage général*.

⁶ Dans l'ensemble du présent *Cadre conceptuel*, le terme *entité* renvoie, sauf indication contraire, à l'*entité comptable*.

- (b) la mesure dans laquelle la direction et le conseil d'administration⁷ de l'entité se sont acquittés avec efficacité et efficacité de leurs responsabilités relatives à l'utilisation des ressources de celle-ci (voir les paragraphes 1.22 et 1.23)⁸. ~~Ces responsabilités comprennent, par exemple, celle de protéger les ressources de l'entité des effets défavorables de facteurs économiques comme l'évolution des prix et les changements technologiques et de s'assurer que l'entité respecte les lois et règlements et ses obligations contractuelles. Les informations sur la manière dont la direction s'acquitte de ses responsabilités sont aussi utiles pour les décisions prises par les investisseurs, les prêteurs et les autres créanciers actuels qui ont le droit de voter sur les actions de la direction ou d'influencer ces actions de quelque autre façon.~~
- 1.5 De nombreux investisseurs, prêteurs et autres créanciers actuels et potentiels ne peuvent exiger des entités comptables qu'elles leur présentent directement des informations, ce qui les oblige à se fier aux rapports financiers à usage général pour une bonne partie de l'information financière dont ils ont besoin. Ils constituent par conséquent les principaux utilisateurs de ces rapports financiers⁹.
- 1.6 Toutefois, les rapports financiers à usage général ne contiennent pas ni ne peuvent contenir toute l'information dont les investisseurs, les prêteurs et les autres créanciers actuels et potentiels ont besoin. Il faut donc que ces utilisateurs tiennent compte d'informations pertinentes provenant d'autres sources, par exemple des informations sur l'état général actuel et prévisible de l'économie, sur les événements et le climat politiques, ou sur les perspectives d'avenir du secteur d'activité et de l'entreprise.
- 1.7 Les rapports financiers à usage général ne sont pas conçus pour montrer la valeur de l'entité comptable; ils comportent toutefois des informations qui aident les investisseurs, les prêteurs et les autres créanciers actuels et potentiels à estimer la valeur de cette entité.
- 1.8 Les principaux utilisateurs ont des besoins et des désirs différents, et potentiellement contradictoires en matière d'information. Lors de l'élaboration des normes d'information financière, ~~le Conseil~~ l'IASB cherche à définir l'ensemble d'informations qui répond aux besoins du plus grand nombre d'utilisateurs principaux. Toutefois, l'accent mis sur les besoins d'information communs n'empêche pas l'entité comptable d'inclure des informations supplémentaires revêtant une utilité particulière pour un sous-groupe d'utilisateurs principaux.
- 1.9 La direction de l'entité comptable s'intéresse également aux informations financières au sujet de l'entité. Toutefois, elle n'est pas obligée de s'appuyer sur les rapports financiers à usage général parce qu'elle est en mesure d'obtenir à l'interne les informations financières dont elle a besoin.
- 1.10 D'autres utilisateurs, par exemple les autorités de réglementation et les membres du public autres que les investisseurs, les prêteurs et les autres créanciers peuvent également trouver utiles les rapports financiers à usage général. Cependant, ces rapports ne visent pas prioritairement ces autres groupes.
- 1.11 Pour une bonne part, les rapports financiers sont fondés sur des estimations, des jugements et des modèles plutôt que sur des ~~descriptions représentations~~ exactes. Le *Cadre conceptuel* établit les concepts qui sous-tendent ces estimations, jugements et modèles. Ces concepts constituent le but que ~~le Conseil~~ l'IASB et les préparateurs de rapports financiers devraient s'efforcer d'atteindre. Comme dans le cas de la plupart des buts de ce genre, il est peu probable que la vision de l'information financière idéale présentée dans le *Cadre conceptuel* soit pleinement réalisée, du moins à court terme, parce qu'il faut du temps pour comprendre, accepter et mettre en oeuvre de nouvelles façons d'analyser des transactions et d'autres événements. Néanmoins, il est essentiel d'établir un but vers lequel tendre pour que les rapports financiers évoluent vers une utilité croissante.

Information au sujet des ressources économiques de l'entité comptable, des droits sur ces ressources, et des variations de ces ressources et de ces droits

- 1.12 Les rapports financiers à usage général fournissent des informations sur la situation financière de l'entité comptable, c'est-à-dire des informations sur les ressources économiques de l'entité et sur les droits d'autrui sur ces ressources. Les rapports financiers fournissent aussi des informations sur les effets des transactions et autres événements qui modifient ces ressources et ces droits. Ces deux types d'informations sont utiles pour la prise de décisions sur la fourniture de ressources à l'entité.

⁷ Dans l'ensemble du présent *Cadre conceptuel*, le terme *la direction* renvoie, sauf indication contraire, à *la direction et au conseil d'administration d'une entité*.

⁸ Note à l'intention des lecteurs du présent exposé-sondage : les paragraphes 1.22 et 1.23 se fondent sur le texte supprimé.

⁹ Dans l'ensemble du présent *Cadre conceptuel*, les termes *principaux utilisateurs* et *utilisateurs* renvoient aux investisseurs, prêteurs et autres créanciers actuels et potentiels qui doivent se fier aux rapports financiers à usage général pour une bonne partie de l'information financière dont ils ont besoin.

Ressources économiques et droits sur ces ressources

- 1.13 Les informations sur la nature et les montants des ressources économiques de l'entité comptable et des droits d'autrui sur ces ressources peuvent aider les utilisateurs à identifier les forces et les faiblesses financières de l'entité. Ces informations peuvent aussi aider les utilisateurs à évaluer ~~apprécier~~ la liquidité et la solvabilité de l'entité comptable, ses besoins de financement, ~~et~~ ses chances d'obtenir le financement requis ainsi que la gestion des ressources économiques confiées à sa direction. Les informations sur l'ordre de priorité et les exigences de paiement des détenteurs de droits aident les utilisateurs à prédire de quelle façon les flux de trésorerie futurs seront distribués entre ces détenteurs.
- 1.14 Différents types de ressources économiques ont une incidence différente sur l'évaluation qu'un utilisateur peut faire des perspectives de flux de trésorerie futurs de l'entité comptable. Certains flux de trésorerie futurs découlent directement de ressources économiques existantes, par exemple les créances-clients. D'autres découlent de l'utilisation combinée de plusieurs ressources en vue de la production ou de la fourniture et de la mise en marché de biens ou de services. Même si ces flux de trésorerie ne peuvent être rattachés à des ressources économiques (ou à des droits) spécifiques, les utilisateurs des rapports financiers ont besoin de connaître la nature et les montants des ressources disponibles pour mener les activités de l'entité.

Variations des ressources économiques et des droits

- 1.15 ~~Certaines~~ Les variations des ressources économiques de l'entité comptable et des droits sur ces ressources résultent de sa performance financière (voir les paragraphes ~~OB17 à OB20~~ 1.17 à 1.20) et ~~d'autres résultent d'autres événements ou de transactions tels que l'émission de titres de créance ou de capitaux propres (voir le paragraphe OB21.21).~~ Pour évaluer adéquatement tant les perspectives de flux de trésorerie futurs de l'entité que la gestion des ressources confiées à sa direction, les utilisateurs ont besoin de pouvoir ~~distinguer~~ reconnaître ces deux types de variations.
- 1.16 Les informations sur la performance financière de l'entité comptable aident les utilisateurs à comprendre le rendement que l'entité a tiré de ses ressources économiques. Les informations sur le rendement tiré des ressources ~~fournissent une indication de la mesure dans laquelle la direction s'est acquittée de ses responsabilités en matière d'utilisation efficiente et efficace des ressources de l'entité~~ peuvent aider les utilisateurs à porter une appréciation sur la gestion des ressources économiques confiées à la direction de l'entité comptable. Les informations sur la variabilité et les composantes de ce rendement sont également importantes, en particulier pour apprécier l'incertitude liée aux flux de trésorerie futurs. Les informations sur la performance financière passée de l'entité comptable et sur la façon dont la direction s'est acquittée de ses responsabilités de gestion sont habituellement utiles pour prédire les rendements que l'entité tirera de ses ressources économiques à l'avenir.

Performance financière reflétée par la comptabilité d'engagement

- 1.17 La comptabilité d'engagement décrit les effets, sur les ressources économiques de l'entité comptable et les droits d'autrui sur celles-ci, des transactions et autres événements et circonstances dans les périodes au cours desquelles ces effets se produisent, même si les entrées et les sorties de trésorerie correspondantes ont lieu dans une période différente. La description de ces effets est importante parce que les informations fournies sur les ressources économiques et les droits, ainsi que sur les variations intervenues dans ces ressources et ces droits au cours d'une période, donnent généralement une meilleure base d'évaluation de la performance passée de l'entité et de sa performance future que des informations limitées aux entrées et aux sorties de trésorerie de la période.
- 1.18 Les informations sur la performance financière de l'entité comptable au cours d'une période, telle qu'elle ressort des variations des ressources économiques de l'entité et des droits autres que les variations découlant de l'obtention de ressources supplémentaires directement auprès d'investisseurs et de créanciers (voir le paragraphe ~~OB21.21~~ 1.21), sont également utiles pour apprécier la capacité passée et future de l'entité de générer des entrées nettes de trésorerie. Ces informations indiquent la mesure dans laquelle l'entité a accru ses ressources économiques disponibles et, donc, sa capacité de générer des entrées nettes de trésorerie au moyen de ses activités plutôt qu'en obtenant des ressources supplémentaires directement auprès d'investisseurs et de créanciers. Les informations sur la performance financière de l'entité comptable au cours d'une période peuvent aussi aider les utilisateurs à porter une appréciation sur la gestion des ressources économiques confiées à la direction de cette entité.
- 1.19 Les informations sur la performance financière de l'entité comptable au cours d'une période peuvent également indiquer dans quelle mesure des événements comme l'évolution des prix ou des taux d'intérêt ont accru ou réduit les ressources économiques et les droits, influant ainsi sur la capacité de l'entité de générer des entrées nettes de trésorerie.

Performance financière reflétée par les flux de trésorerie passés

- 1.20 Les informations sur les flux de trésorerie de l'entité comptable au cours d'une période aident les utilisateurs à évaluer la capacité de l'entité de générer des entrées nettes futures et la gestion des ressources économiques confiées à sa direction. Ces informations montrent comment l'entité obtient et dépense la trésorerie et renseignent sur ses emprunts et le remboursement de ses dettes, sur les dividendes en numéraire et les autres distributions en numéraire aux investisseurs, ainsi que sur d'autres facteurs pouvant avoir une incidence sur la liquidité ou la solvabilité de l'entité. Les informations sur les flux de trésorerie aident les utilisateurs à mieux comprendre les activités d'exploitation de l'entité, à apprécier ses activités de financement et d'investissement, à évaluer sa liquidité ou sa solvabilité, et à interpréter les autres informations fournies au sujet de sa performance financière.

Variations des ressources économiques et des droits ne résultant pas de la performance financière

- 1.21 Il se peut que les ressources économiques de l'entité comptable et les droits d'autrui sur celles-ci varient pour des raisons autres que la performance financière, par exemple l'émission d'actions supplémentaires. Les informations sur ce type de variation sont nécessaires pour permettre aux utilisateurs de bien comprendre les raisons des variations des ressources économiques et des droits et les conséquences de ces variations pour la performance financière future.

Informations sur l'efficacité et l'efficacité de l'utilisation des ressources de l'entité

- 1.22 Les informations sur la mesure dans laquelle la direction de l'entité s'est acquittée avec efficacité et efficacité de ses responsabilités relatives à l'utilisation des ressources de l'entité aident les utilisateurs à porter une appréciation sur la gestion de ces ressources par la direction. Ces informations sont aussi utiles pour prédire la mesure dans laquelle la direction utilisera les ressources de l'entité de façon efficace et efficace au cours des périodes ultérieures et, par conséquent, pour évaluer les perspectives d'entrées nettes futures de trésorerie de l'entité. Les informations sur la manière dont la direction s'est acquittée de ses responsabilités sont aussi utiles à la prise de décisions par les investisseurs, les prêteurs et les autres créanciers actuels, qui peuvent ratifier par un vote les actes de la direction ou sont en droit d'influencer ces actes de quelque autre façon.
- 1.23 Les responsabilités de la direction concernant l'utilisation des ressources de l'entité comprennent, par exemple, la responsabilité de protéger ces ressources des effets défavorables de facteurs économiques comme l'évolution des prix et les changements technologiques, et celle de s'assurer que l'entité respecte la législation applicable ainsi que ses obligations contractuelles.

Chapitre 2 : Caractéristiques qualitatives de l'information financière utile

Ce chapitre reprend le texte, initialement publié par l'IASB en 2010, du chapitre 3 du *Cadre conceptuel* actuel. L'IASB propose de n'y apporter que des modifications limitées. Afin de les mettre en évidence, le texte supprimé est barré et le texte nouveau est souligné. De plus, la numérotation a changé (par exemple, « QC1 » est devenu « 2.1 »), mais ce changement n'est pas indiqué par des marques de révision.

Introduction

- 2.1 Les caractéristiques qualitatives de l'information financière utile dont il est question dans le présent chapitre permettent de déterminer les types d'informations qui sont les plus susceptibles d'être utiles aux investisseurs, aux prêteurs et aux autres créanciers actuels et potentiels aux fins de leur prise de décisions concernant l'entité comptable sur la base de l'information présentée dans son rapport financier (l'information financière).
- 2.2 Les rapports financiers fournissent des informations sur les ressources économiques de l'entité comptable, les droits d'autrui sur ces ressources et les effets des transactions et autres événements et circonstances qui modifient ces ressources et ces droits. (Ces informations sont appelées informations sur les phénomènes économiques dans le *Cadre conceptuel*.) Certains rapports financiers contiennent aussi des explications sur les attentes et les stratégies de la direction à l'égard de l'entité comptable, et d'autres types d'informations prospectives.
- 2.3 Les caractéristiques qualitatives de l'information financière utile¹⁰ s'appliquent à l'information financière fournie dans les états financiers, ainsi qu'à l'information financière fournie par d'autres moyens. Il en va de même du coût, qui est une contrainte pesant de façon généralisée sur la capacité de l'entité comptable de fournir une information financière utile. Les éléments à prendre en compte aux fins de l'application des caractéristiques qualitatives et de la contrainte du coût peuvent cependant varier selon les types d'informations. Par exemple, leur application à des informations prospectives peut être différente de leur application à des informations sur les ressources économiques et les droits actuels, ainsi qu'aux variations de ces ressources et de ces droits.

Caractéristiques qualitatives de l'information financière utile

- 2.4 Pour être utile, l'information financière doit être pertinente et donner une image fidèle de ce qu'elle prétend représenter. L'utilité de l'information financière est accrue lorsque celle-ci est comparable, vérifiable, diffusée rapidement et compréhensible.

Caractéristiques qualitatives essentielles

- 2.5 Les caractéristiques qualitatives essentielles sont la *pertinence* et la *fidélité*.

Pertinence

- 2.6 L'information est pertinente si elle a la capacité d'influencer les décisions prises par les utilisateurs. L'information a la capacité d'influencer les décisions même si certains utilisateurs choisissent de ne pas s'en servir ou la connaissent déjà après consultation d'autres sources.
- 2.7 L'information financière a la capacité d'influencer les décisions si elle a une valeur prédictive, une valeur de confirmation ou les deux.
- 2.8 L'information financière a une valeur prédictive si elle peut servir d'intrant dans des processus suivis par les utilisateurs pour prédire des résultats futurs. Il n'est pas nécessaire que l'information financière revête la forme d'une prédiction ou d'une prévision pour avoir une valeur prédictive. Les utilisateurs se servent de l'information financière qui a une valeur prédictive pour établir leurs propres prédictions.

¹⁰ Dans l'ensemble du présent *Cadre conceptuel*, les termes *caractéristiques qualitatives* et *contrainte du coût* renvoient aux caractéristiques qualitatives de l'information financière utile et à la contrainte du coût pesant sur celle-ci.

- 2.9 L'information financière a une valeur de confirmation si elle renseigne sur des évaluations antérieures (les confirme ou les modifie).
- 2.10 La valeur prédictive et la valeur de confirmation de l'information financière sont interreliées. L'information à valeur prédictive a aussi souvent une valeur de confirmation. Par exemple, l'information sur les produits des activités ordinaires de l'exercice considéré, sur laquelle on peut s'appuyer pour prédire les produits des activités ordinaires d'exercices futurs, peut aussi être comparée avec les prédictions faites antérieurement pour l'exercice considéré. Les résultats de ces comparaisons peuvent aider les utilisateurs à corriger et à améliorer les processus suivis pour établir ces prédictions antérieures.

Importance relative

- 2.11 Une information présente un caractère significatif (c'est-à-dire qu'elle revêt relativement de l'importance) si son omission ou son inexactitude pourrait influencer les décisions que les principaux utilisateurs des rapports financiers à usage général (voir le paragraphe 1.5) prennent sur la base de l'information financière concernant une entité comptable donnée. En d'autres termes, l'importance relative constitue un aspect de la pertinence propre à une entité qui dépend de la nature ou de l'ampleur des éléments auxquels l'information se rapporte, ou des deux, dans le contexte du rapport financier de l'entité. Par conséquent, ~~le Conseil~~ l'IASB ne peut préciser un seuil quantitatif uniforme pour l'importance relative ou déterminer à l'avance ce qui pourrait s'avérer significatif dans une situation particulière.

Incertitude relative aux estimations

- 2.12 L'un des facteurs ayant une incidence sur la pertinence de l'information financière est le degré d'incertitude relative aux estimations. Cette incertitude se manifeste lorsque la valeur d'un actif ou d'un passif n'est pas directement observable, de sorte qu'elle doit faire l'objet d'une estimation. Le recours aux estimations est essentiel à la préparation de l'information financière et ne nuit pas nécessairement à sa pertinence, mais les estimations doivent être adéquatement décrites et communiquées (voir le paragraphe 2.20).
- 2.13 Une estimation qui comporte un degré élevé d'incertitude peut tout de même fournir de l'information pertinente. Toutefois, si le degré d'incertitude est élevé, l'estimation est moins pertinente qu'elle ne le serait si le degré d'incertitude était faible. Il s'agit d'une question de dosage entre le degré d'incertitude relative aux estimations et les autres facteurs qui déterminent la pertinence de l'information. Par exemple, le degré d'incertitude d'une estimation peut être tel que, malgré les autres facteurs, l'information qu'elle fournit est peu pertinente. À l'inverse, un degré d'incertitude élevé n'interdit pas l'utilisation d'une estimation si l'information que fournit cette estimation est la plus pertinente.

Fidélité

- 2.14 Les rapports financiers représentent des phénomènes économiques au moyen de mots et de chiffres. Pour être utile, l'information financière doit non seulement représenter des phénomènes pertinents, mais aussi donner une image fidèle ~~des phénomènes~~ ceux qu'elle est censée représenter. Une image fidèle communique la substance d'un phénomène économique plutôt que de s'en tenir à la forme juridique. Fournir de l'information uniquement sur la forme juridique lorsqu'elle diffère de la substance économique du phénomène économique sous-jacent ne peut aboutir à une image fidèle.
- 2.15 Pour donner une image parfaitement fidèle, une ~~description~~ représentation doit posséder trois caractéristiques. Elle doit être ~~complète~~ exhaustive, neutre et exempte d'erreurs. La perfection n'est bien sûr que rarement, voire jamais, atteignable. L'objectif ~~du Conseil de l'IASB~~ est de faire en sorte que ces qualités soient recherchées le plus possible.
- 2.16 Une ~~description complète~~ représentation exhaustive contient toutes les informations nécessaires pour permettre à un utilisateur de comprendre le phénomène dépeint, y compris toutes les descriptions et explications nécessaires. Par exemple, la ~~description~~ représentation d'un groupe d'actifs est ~~complète~~ exhaustive lorsqu'elle contient, au minimum, une description de la nature des actifs du groupe, une ~~description~~ représentation numérique de tous les actifs du groupe, et une indication de ce que représente la ~~description~~ représentation numérique (par exemple coût d'origine, ~~coût ajusté~~ historique ou juste valeur). Dans le cas de certains éléments, une ~~description complète~~ représentation exhaustive peut aussi comprendre l'explication de faits importants concernant la qualité et la nature de ces éléments, les facteurs et circonstances susceptibles d'influer sur leur qualité et leur nature, ainsi que le processus suivi pour établir la ~~description~~ représentation numérique.
- 2.17 Une ~~description~~ représentation neutre implique une absence de parti pris dans le choix ou la présentation de l'information financière. Elle ne comporte pas de biais, de pondération, de mise en évidence, de minimisation ou d'autre manipulation visant à accroître la probabilité que l'information financière sera

perçue favorablement ou défavorablement par les utilisateurs. Une information neutre ne signifie pas pour autant une information qui n'a pas de but ou qui n'influence pas le comportement. Au contraire, l'information financière pertinente est, par définition, celle qui a la capacité d'influencer les décisions des utilisateurs.

2.18 La neutralité s'appuie sur la prudence, qui consiste à faire usage de circonspection dans l'exercice du jugement en situation d'incertitude. La prudence suppose de ne pas surestimer les actifs et les produits ni sous-estimer les passifs et les charges. De même, la prudence ne permet pas que l'on sous-évalue les actifs et les produits, ni que l'on surévalue les passifs et les charges, car les inexactitudes qui en résulteraient pourraient entraîner la surévaluation des produits ou la sous-évaluation des charges de périodes ultérieures.

2.19 La fidélité ne signifie pas l'exactitude à tous les égards. L'expression «exempte d'erreurs» signifie qu'il n'y a pas d'erreurs ou d'omissions dans la description du phénomène, et que le processus suivi pour produire l'information présentée a été choisi et appliqué sans erreurs. Dans ce contexte, l'absence d'erreurs ne signifie pas l'exactitude parfaite à tous les égards. Ainsi, on ne peut déterminer si l'estimation d'un prix ou d'une valeur non observable est exacte ou inexacte. L'image que l'on donne de cette estimation peut toutefois être fidèle si le montant est décrit clairement et exactement comme étant une estimation, si la nature et les limites du processus d'estimation suivi sont expliquées, et si aucune erreur n'a été commise lors du choix et de l'application d'un processus approprié pour l'établissement de l'estimation.

~~La fidélité n'aboutit pas nécessairement, à elle seule, à une information utile. Par exemple, si une entité comptable reçoit des immobilisations corporelles dans le cadre d'une subvention publique, la mention du fait que l'entité a acquis gratuitement un actif donnerait une image fidèle du coût de cet actif, mais cette information ne serait vraisemblablement pas très utile. Un exemple un peu plus subtil est celui de l'estimation du montant de l'ajustement à apporter à la valeur comptable d'un actif pour refléter une dépréciation de ce dernier. Cette estimation peut donner une image fidèle si l'entité comptable a appliqué adéquatement un processus approprié, décrit adéquatement l'estimation et expliqué les incertitudes qui ont une incidence importante sur celle-ci. Mais si le degré d'incertitude qu'elle comporte est très élevé, une telle estimation n'est pas particulièrement utile. Autrement dit, la pertinence de l'image fidèle donnée dans ce cas est discutable. En l'absence d'une autre représentation plus fidèle, cette estimation pourrait toutefois constituer la meilleure information disponible.¹¹~~

Application des caractéristiques qualitatives essentielles

2.20 Pour être utile, l'information doit être à la fois pertinente et fidèle. Ni une représentation fidèle d'un phénomène non pertinent, ni une représentation non fidèle d'un phénomène pertinent n'aident les utilisateurs à prendre de bonnes décisions. Par exemple, une estimation peut donner une image fidèle si l'entité comptable applique adéquatement un procédé approprié, décrit adéquatement l'estimation et explique les incertitudes qui ont une incidence importante sur celle-ci. Par contre, si l'estimation n'est pas pertinente, l'information fournie ne sera pas utile.

2.21 La façon la plus efficiente et efficace d'appliquer les caractéristiques qualitatives essentielles consiste habituellement à procéder comme suit (sous réserve de l'incidence des caractéristiques qualitatives auxiliaires et de la contrainte du coût, non prises en compte dans le présent exemple). Premièrement, il faut identifier un phénomène économique ~~susceptible d'être~~ utile aux utilisateurs de l'information financière de l'entité comptable. Deuxièmement, il faut déterminer quel type d'information serait le plus pertinent par rapport à ce phénomène s'il était disponible et pouvait être représenté fidèlement. Troisièmement, il faut déterminer si cette information est disponible et peut être représentée fidèlement. Dans l'affirmative, le processus visant à réunir les caractéristiques qualitatives essentielles est achevé. Dans la négative, on reprend le processus avec le prochain type d'information le plus pertinent.

Caractéristiques qualitatives auxiliaires

2.22 La *comparabilité*, la *vérifiabilité*, la *rapidité* et la *compréhensibilité* sont des caractéristiques qualitatives auxiliaires qui renforcent l'utilité de l'information pertinente et fidèle. Les caractéristiques qualitatives auxiliaires peuvent aussi aider à déterminer laquelle de deux ~~descriptions-représentations~~ d'un phénomène devrait être utilisée lorsqu'elles sont jugées aussi pertinentes et fidèles l'une que l'autre.

Comparabilité

2.23 La prise de décisions par les utilisateurs implique qu'ils doivent faire des choix entre diverses possibilités, par exemple vendre ou conserver un placement, ou investir dans une entité comptable plutôt qu'une autre.

¹¹ Note à l'intention des lecteurs du présent exposé-sondage : le paragraphe supprimé correspond au paragraphe QC16 dans le *Cadre conceptuel* actuel, et est partiellement repris au paragraphe 2.20.

Par conséquent, les informations au sujet d'une entité comptable sont plus utiles si elles peuvent être comparées avec des informations semblables au sujet d'autres entités et avec des informations semblables au sujet de la même entité pour d'autres périodes ou à d'autres dates.

- 2.24 La comparabilité est la caractéristique qualitative qui permet aux utilisateurs de relever les similitudes et les différences entre des éléments. Contrairement aux autres caractéristiques qualitatives, la comparabilité n'est pas une caractéristique propre à un élément donné. Il doit y avoir au moins deux éléments pour qu'une comparaison soit possible.
- 2.25 Bien que liée à la comparabilité, la cohérence et la permanence des méthodes est une notion distincte. Il s'agit de l'utilisation des mêmes méthodes pour les mêmes éléments, que ce soit d'une période à l'autre dans une même entité comptable ou au cours d'une même période dans différentes entités. La comparabilité est le but; la cohérence et la permanence des méthodes facilitent l'atteinte de ce but.
- 2.26 Il ne faut pas confondre comparabilité et uniformité. Pour que l'information soit comparable, il faut que les similitudes et les différences soient visibles. Faire paraître semblables des éléments qui ne le sont pas n'accroît pas plus la comparabilité de l'information financière que de faire paraître différents des éléments qui sont semblables.
- 2.27 Un certain degré de comparabilité est probable lorsque les caractéristiques qualitatives essentielles sont présentes. La représentation fidèle d'un phénomène économique pertinent devrait naturellement présenter un certain degré de comparabilité avec la représentation fidèle, par une autre entité comptable, d'un phénomène économique pertinent similaire.
- 2.28 Même si un phénomène économique donné peut être dépeint fidèlement de multiples façons, le fait de permettre l'application de diverses méthodes comptables pour le même phénomène économique diminue la comparabilité.

Vérifiabilité

- 2.29 La vérifiabilité aide à fournir aux utilisateurs l'assurance que l'information donne une image fidèle des phénomènes économiques qu'elle prétend représenter. La vérifiabilité suppose que différents observateurs bien informés et indépendants pourraient aboutir à un consensus, mais pas nécessairement à un accord complet, sur le fait qu'une ~~description-représentation~~ donnée est fidèle. Pour être vérifiable, l'information quantitative n'a pas à être nécessairement exprimée par un montant unique. Un éventail de montants possibles assortis de probabilités peut aussi être vérifié.
- 2.30 La vérification peut être directe ou indirecte. Une vérification directe peut consister à vérifier un montant ou une autre représentation au moyen d'une observation directe, par exemple en comptant de l'argent. Dans le cas de la vérification indirecte, on contrôle les intrants d'un modèle, d'une formule ou d'une autre technique et on recalcule les extrants selon ce modèle, cette formule ou cette technique. Un exemple est la vérification de la valeur comptable des stocks effectuée en contrôlant les intrants (quantités et coûts) et en recalculant les stocks de clôture au moyen de la même hypothèse relative aux flux des coûts (par exemple la méthode PEPS).
- 2.31 Il peut s'avérer impossible de vérifier certaines explications et informations financières prospectives ou de le faire avant une certaine période future. Pour aider les utilisateurs à décider s'ils utiliseront ces informations, il sera normalement nécessaire d'indiquer les hypothèses sous-jacentes, les méthodes de compilation utilisées et d'autres facteurs et circonstances qui étayent les informations.

Rapidité

- 2.32 La rapidité répond au besoin de rendre l'information accessible aux décideurs à temps pour qu'elle ait la capacité d'influencer leurs décisions. De manière générale, plus l'information date et moins elle est utile. Certaines informations peuvent toutefois continuer d'être utiles longtemps après la fin d'une période comptable parce que, par exemple, il se peut que certains utilisateurs aient besoin d'identifier et d'évaluer les tendances.

Compréhensibilité

- 2.33 L'information est compréhensible lorsqu'elle est classée, définie et présentée de façon claire et concise.
- 2.34 Certains phénomènes sont de nature complexe et il n'est pas possible de les rendre faciles à comprendre. Le fait d'exclure des rapports financiers des informations au sujet de ces phénomènes pourrait rendre ces rapports plus faciles à comprendre, mais ils seraient alors incomplets et donc potentiellement trompeurs.
- 2.35 Les rapports financiers sont préparés à l'intention d'utilisateurs qui ont une connaissance raisonnable des affaires et des activités économiques et qui examinent et analysent les informations avec diligence. Il arrive

parfois que même des utilisateurs bien informés et diligents aient besoin de l'aide d'un conseiller pour comprendre les informations au sujet de phénomènes complexes.

Application des caractéristiques qualitatives auxiliaires

- 2.36 Il y a lieu de rechercher le plus possible les caractéristiques qualitatives auxiliaires. Toutefois, ces caractéristiques ne peuvent ni individuellement ni collectivement rendre utiles pour la prise de décisions des informations qui ne sont pas pertinentes ou qui ne sont pas fidèles.
- 2.37 L'application des caractéristiques qualitatives auxiliaires est un processus itératif qui ne suit pas un ordre imposé. Parfois, une caractéristique qualitative auxiliaire peut devoir être diminuée pour permettre de maximiser une autre caractéristique qualitative. Par exemple, il peut valoir la peine de réduire temporairement la comparabilité par suite de l'application prospective d'une nouvelle norme d'information financière pour augmenter à long terme la pertinence ou la fidélité. La fourniture d'informations supplémentaires appropriées peut compenser en partie la non-comparabilité.

La contrainte du coût pesant sur l'information financière utile

- 2.38 Le coût est une contrainte pesant, de façon généralisée, sur l'information qui peut être fournie dans les rapports financiers. La préparation de l'information financière entraîne des coûts, et il importe que ces coûts soient justifiés par les avantages que procure cette information. Plusieurs types de coûts et d'avantages doivent être pris en compte.
- 2.39 Ce sont les préparateurs de l'information financière qui fournissent l'essentiel de l'effort nécessaire pour recueillir, traiter, vérifier et diffuser l'information financière, mais les utilisateurs finissent par en supporter le coût sous forme de réduction des rendements. Les utilisateurs de l'information financière engagent eux aussi des coûts pour analyser et interpréter les informations fournies. Si les informations dont ils ont besoin ne sont pas fournies, les utilisateurs engagent des coûts supplémentaires pour obtenir ces informations d'autres sources ou pour procéder à des estimations.
- 2.40 L'information financière qui est pertinente et donne une image fidèle de ce qu'elle prétend représenter permet aux utilisateurs de prendre des décisions avec plus de confiance, ce qui entraîne un fonctionnement plus efficient des marchés financiers et des coûts du capital moins élevés pour l'ensemble de l'économie. Elle procure également des avantages aux investisseurs, aux prêteurs et aux autres créanciers en leur permettant de prendre des décisions plus éclairées. Les rapports financiers à usage général ne peuvent cependant pas fournir à tous les utilisateurs toutes les informations qu'ils jugent pertinentes.
- 2.41 Pour tenir compte de la contrainte du coût, ~~le Conseil~~ l'IASB évalue s'il est probable que les avantages procurés par la communication d'une information donnée justifieront les coûts entraînés par sa production et son utilisation. Aux fins de son évaluation d'un projet de norme d'information financière sous l'angle des coûts, ~~le Conseil~~ l'IASB cherche à obtenir des préparateurs, des utilisateurs, des auditeurs, des universitaires et d'autres parties des informations sur la nature et l'ampleur des avantages et des coûts qui pourraient découler de cette norme. Dans la plupart des cas, les évaluations sont fondées sur une combinaison d'informations quantitatives et qualitatives.
- 2.42 La subjectivité inhérente à l'évaluation des coûts fait en sorte que différentes personnes aboutissent à des évaluations différentes des coûts et avantages liés à la présentation de divers éléments d'information financière. ~~Le Conseil~~ l'IASB cherche donc à examiner ces coûts et avantages par rapport à l'information financière en général et non pas uniquement par rapport à des entités comptables en particulier. Cela ne signifie pas pour autant que les évaluations des coûts et des avantages justifient toujours l'imposition des mêmes obligations d'information à toutes les entités. Il peut convenir d'instaurer des différences tenant compte de la taille des entités, de leur façon de mobiliser des capitaux (appel public à l'épargne ou non), de besoins particuliers des utilisateurs ou d'autres facteurs.

L'IASB propose les nouveaux chapitres 3 à 7. Ces chapitres étant nouveaux, ils ne contiennent aucune marque de révision.

Chapitre 3 : Les états financiers et l'entité comptable

Introduction

- 3.1 Le présent chapitre traite :
- (a) du rôle des états financiers (paragraphe 3.2 à 3.10) ;
 - (b) de l'entité comptable (paragraphe 3.11 à 3.25).

Le rôle des états financiers

- 3.2 Les rapports financiers à usage général fournissent de l'information au sujet des ressources économiques de l'entité comptable, des droits d'autrui sur ces ressources et des variations de ces ressources économiques et de ces droits (voir le paragraphe 1.12). Les états financiers à usage général constituent une forme particulière de rapports financiers à usage général¹².
- 3.3 Dans les états financiers, le classement des incidences financières des transactions et autres événements se fait entre les composantes suivantes : l'actif, le passif, les capitaux propres, les produits et les charges. Les définitions de ces composantes font l'objet du chapitre 4.
- 3.4 Les états financiers ont pour objectif de fournir, au sujet des actifs, des passifs, des capitaux propres, des produits et des charges de l'entité, des informations utiles à l'appréciation des perspectives d'entrées nettes futures de trésorerie de l'entité et de la gestion des ressources confiées à sa direction.
- 3.5 Les états financiers fournissent des informations sur les incidences financières des transactions et autres événements pour une période donnée. Ces transactions et autres événements font varier l'actif, le passif et les capitaux propres de l'entité. Combinées aux incidences des transactions et autres événements des périodes antérieures, ces variations donnent l'actif, le passif et les capitaux propres de l'entité à la clôture de la période.
- 3.6 Les états financiers sont constitués d'états, dont un état de la situation financière et un ou des états de la performance financière, et de notes annexes. Les actifs, les passifs et les capitaux propres sont comptabilisés dans l'état de la situation financière, tandis que les produits et les charges le sont dans l'état ou les états de la performance financière. Cela dit, les actifs et les passifs ne sont pas nécessairement tous comptabilisés. La comptabilisation et la décomptabilisation des actifs, passifs, capitaux propres, produits et charges font l'objet du chapitre 5.
- 3.7 Les états financiers contiennent des informations sur les actifs, les passifs, les capitaux propres, les produits et les charges, qui sont exprimées en monnaie, ce qui fait appel à l'évaluation. L'évaluation des actifs, passifs, capitaux propres, produits et charges fait l'objet du chapitre 6.
- 3.8 Les états financiers présentent, à même l'état de la situation financière et l'état ou les états de la performance financière, des informations sur les actifs, passifs, capitaux propres, produits et charges qui sont inclus dans ces états. Ils fournissent par ailleurs d'autres informations qui présentent un intérêt pour les utilisateurs. La présentation et les informations à fournir font l'objet du chapitre 7.
- 3.9 Les états financiers sont établis dans la perspective de l'entité dans son ensemble, et non d'un groupe particulier d'investisseurs, de prêteurs ou d'autres créanciers.

Hypothèse de la continuité de l'exploitation

- 3.10 Le présent *Cadre conceptuel* [en projet] repose sur l'hypothèse que l'entité comptable est en situation de continuité d'exploitation et demeurera en activité dans un avenir prévisible. Par conséquent, on suppose que l'entité n'a ni l'intention ni l'obligation de procéder à sa liquidation ou de cesser ses activités. S'il existe

¹² Dans l'ensemble du présent *Cadre conceptuel* [en projet], le terme « états financiers » désigne, sauf indication contraire, les états financiers à usage général.

une telle intention ou une telle obligation, les états financiers peuvent devoir être préparés suivant une convention différente, auquel cas la convention utilisée doit être indiquée.

L'entité comptable

- 3.11 L'entité comptable est une entité qui, par choix ou par obligation, prépare des états financiers à usage général.
- 3.12 L'entité comptable ne constitue pas nécessairement une entité juridique. Elle peut consister en une partie d'une entité ou encore être formée de deux ou de plusieurs entités.

Périmètre de l'entité comptable

- 3.13 Les états financiers fournissent de l'information au sujet des actifs, passifs, capitaux propres, produits et charges qui sont issus de l'ensemble d'activités économiques contenu dans le périmètre de l'entité comptable.
- 3.14 Dans le cas où une entité (la mère) a le contrôle d'une autre entité (la filiale), il sera possible de délimiter le périmètre de l'entité comptable en fonction :
- (a) soit du contrôle direct seulement (voir les paragraphes 3.19 et 3.20) ;
 - (b) soit du contrôle direct et du contrôle indirect (voir les paragraphes 3.21 à 3.25)¹³.
- 3.15 Dans le présent *Cadre conceptuel* [en projet] :
- (a) les états financiers d'une entité comptable dont le périmètre est délimité en fonction du contrôle direct seulement sont appelés « états financiers non consolidés » ;
 - (b) les états financiers d'une entité comptable dont le périmètre est délimité en fonction du contrôle direct et du contrôle indirect sont appelés « états financiers consolidés ».
- 3.16 Pour donner une image fidèle des activités économiques de l'entité comptable, il faut que les états financiers décrivent l'ensemble d'activités économiques qui est contenu dans son périmètre.
- 3.17 Les états financiers sont parfois établis pour deux ou plusieurs entités sans qu'il existe entre elles un lien mère-filiale. On parle alors d'« états financiers combinés ».
- 3.18 Si l'entité comptable n'est pas une entité juridique, il faut en délimiter le périmètre de telle manière que les états financiers :
- (a) fournissent l'information financière pertinente dont ont besoin les investisseurs, les prêteurs et les autres créanciers actuels et potentiels qui se fient à ces états financiers ;
 - (b) donnent une image fidèle des activités économiques de l'entité.

Contrôle direct seulement

- 3.19 Dans les états financiers non consolidés, la mère présente uniquement :
- (a) les ressources économiques qu'elle contrôle directement ;
 - (b) les droits directs d'autrui sur ces ressources.
- Par conséquent, la participation dans l'entité contrôlée (la filiale) est présentée à l'actif.
- 3.20 Les rendements revenant aux investisseurs, aux prêteurs et aux autres créanciers qui ont des intérêts dans la mère dépendent des entrées nettes futures de trésorerie de celle-ci. Les prêteurs et autres créanciers de la mère n'ont souvent aucun droit sur les ressources de la filiale. De plus, dans certains pays, les dividendes pouvant être versés aux actionnaires de la mère sont déterminés par les bénéfices distribuables qu'elle dégage, d'où l'utilité de distinguer, à l'intention des utilisateurs des états financiers, les ressources économiques directement détenues par la mère de celles détenues par ses filiales. Un moyen de fournir de l'information au sujet des ressources économiques directement détenues par la mère et des droits directs d'autrui sur ces ressources consiste à délimiter le périmètre de l'entité comptable en fonction du contrôle direct seulement.

13 La notion de contrôle fait l'objet des paragraphes 4.17 à 4.23.

Contrôle direct et contrôle indirect

- 3.21 Dans les états financiers consolidés, l'entité comptable présente :
- (a) les ressources économiques que la mère contrôle directement et celles qu'elle contrôle indirectement du fait qu'elle contrôle ses filiales ;
 - (b) les droits directs sur les ressources de la mère et les droits indirects sur les ressources de la mère par l'intermédiaire de droits sur les ressources de ses filiales.
- 3.22 Les rendements revenant aux investisseurs, aux prêteurs et aux autres créanciers qui ont des intérêts dans la mère dépendent en partie des flux de trésorerie nets futurs de la filiale vers la mère, qui, eux, dépendent des entrées nettes futures de trésorerie de la filiale. Pour apprécier les perspectives de l'entité mère en matière d'entrées nettes futures de trésorerie, les investisseurs, les prêteurs et les autres créanciers ont besoin d'informations sur :
- (a) les ressources économiques de l'entité, les droits d'autrui sur ces ressources et les variations de ces ressources économiques et de ces droits, et ce, pour la mère et ses filiales collectivement considérées ;
 - (b) l'efficacité ainsi que l'efficacité avec lesquelles la direction de la mère s'est acquittée de ses responsabilités relativement à l'utilisation des ressources de la mère et de ses filiales.
- 3.23 Par conséquent, les états financiers consolidés sont en général plus susceptibles de fournir de l'information utile à leurs utilisateurs que les états financiers non consolidés.
- 3.24 Les informations fournies dans les états financiers consolidés présentés par la mère ne sont pas destinées aux utilisateurs des états financiers de ses filiales. Lorsque les investisseurs, les prêteurs et les autres créanciers qui ont des intérêts dans une filiale veulent obtenir des informations sur les ressources de cette filiale et sur les droits d'autrui sur ces ressources, ils consultent les états financiers de la filiale.
- 3.25 Il se peut que l'entité tenue de présenter des états financiers consolidés choisisse, ou soit tenue, de présenter aussi des états financiers non consolidés. Pour que les utilisateurs puissent disposer de l'information dont ils ont besoin au sujet de l'ensemble des ressources économiques que la mère contrôle, directement et indirectement, et des droits sur les ressources de la mère et de ses filiales, il est nécessaire que les états financiers non consolidés indiquent comment les utilisateurs peuvent obtenir les états financiers consolidés.

Chapitre 4 : Les composantes des états financiers

Introduction

- 4.1 Le présent chapitre porte sur :
- (a) la définition d'un actif (ou élément d'actif) (paragraphe 4.5 à 4.23) ;
 - (b) la définition d'un passif (ou élément de passif) (paragraphe 4.24 à 4.39) ;
 - (c) les contrats à exécuter (paragraphe 4.40 à 4.42) ;
 - (d) les capitaux propres (paragraphe 4.43 à 4.47) ;
 - (e) les définitions des produits et des charges (paragraphe 4.48 à 4.52) ;
 - (f) la communication de la substance des droits et obligations contractuels (paragraphe 4.53 à 4.56) ;
 - (g) l'unité de comptabilisation (paragraphe 4.57 à 4.63).
- 4.2 Les états financiers fournissent des informations sur les incidences financières des transactions et autres événements en les regroupant en grandes catégories : les composantes des états financiers.
- 4.3 Les composantes définies dans le présent *Cadre conceptuel* [en projet] sont :
- (a) l'actif, le passif et les capitaux propres, qui se rattachent à la situation financière de l'entité comptable ;
 - (b) les produits et les charges, qui se rattachent à la performance financière de l'entité comptable.
- 4.4 Les composantes sont liées aux ressources, aux droits sur ces ressources et à la performance financière dont traite le chapitre 1, et sont définies de la manière suivante :

Élément du chapitre 1	Composante	Définition ou description
Ressources économiques	Actif (ou élément d'actif)	Un actif est une ressource économique actuelle que l'entité contrôle du fait d'événements passés. Une ressource économique est un droit qui a le potentiel de produire des avantages économiques.
Droits sur les ressources économiques	Passif (ou élément de passif)	Un passif est une obligation actuelle qu'a l'entité de céder une ressource économique du fait d'événements passés.
	Capitaux propres	Les capitaux propres sont les intérêts résiduels dans le patrimoine de l'entité (c'est-à-dire son actif, déduction faite de son passif).
Performance financière (variations des ressources économiques et des droits sur ces ressources)	Produits	Les produits sont les accroissements d'actif et les diminutions de passif qui se soldent par des augmentations de capitaux propres autres que celles se rattachant aux apports des titulaires de droits patrimoniaux.
	Charges	Les charges sont les diminutions d'actif et les accroissements de passif qui se soldent par des diminutions de capitaux propres autres que celles se rattachant aux distributions aux titulaires de droits patrimoniaux.

Élément du chapitre 1	Composante	Définition ou description
Autres variations des ressources économiques et des droits sur ces ressources	–	Apports des titulaires de droits patrimoniaux et distributions à ceux-ci.
	–	Échanges n'ayant pas pour résultat d'accroître ou de diminuer les capitaux propres (par exemple, achat d'un actif au comptant).

Définition d'un actif

- 4.5 Un actif (ou élément d'actif) est une ressource économique actuelle que l'entité contrôle du fait d'événements passés.
- 4.6 Une ressource économique est un droit qui a le potentiel de produire des avantages économiques.
- 4.7 Certains aspects de ces définitions sont analysés ci-après :
- (a) un droit (voir les paragraphes 4.8 à 4.12) ;
 - (b) le potentiel de produire des avantages économiques (voir les paragraphes 4.13 à 4.16) ;
 - (c) le contrôle (voir les paragraphes 4.17 à 4.23).

Un droit

- 4.8 Un droit qui constitue une ressource économique peut se présenter sous les formes suivantes :
- (a) un droit établi par contrat ou par la législation, ou de manière semblable, tel que :
 - (i) un droit résultant d'un instrument financier, par exemple un placement dans un titre de créance ou un instrument de capitaux propres,
 - (ii) un droit sur un objet matériel, comme une immobilisation corporelle ou un stock, pouvant entre autres consister en la propriété d'un objet matériel, en un droit d'utilisation d'un tel objet ou en un droit à la valeur résiduelle d'un objet loué,
 - (iii) un droit d'échanger des ressources économiques avec un tiers à des conditions favorables, par exemple un contrat à terme pour l'achat d'une ressource économique (voir les paragraphes 4.40 à 4.42) ou une option d'achat d'une ressource économique (voir le paragraphe 4.15),
 - (iv) un droit de bénéficier de l'obligation d'un tiers de se tenir prêt à céder une ressource économique si un événement futur incertain se produit (voir le paragraphe 4.27),
 - (v) un droit de recevoir des biens ou des services,
 - (vi) un droit de propriété intellectuelle, par exemple un brevet d'invention ;
 - (b) un droit résultant d'une obligation implicite d'un tiers (voir le paragraphe 4.34) ;
 - (c) tout autre droit donnant à l'entité le potentiel d'obtenir des avantages économiques futurs auxquels aucune autre partie n'a accès, par exemple les avantages économiques qui peuvent résulter d'éléments tels qu'un savoir-faire qui n'est pas du domaine public ou encore des relations avec des clients ou des fournisseurs (voir le paragraphe 4.20).
- 4.9 Les biens ou les services (par exemple, les services des membres du personnel) qui sont consommés aussitôt qu'ils sont reçus constituent momentanément — jusqu'à leur consommation — des droits d'obtenir des avantages économiques.
- 4.10 Si l'entité possède des droits et que toutes les autres parties possèdent des droits identiques, ces droits ne confèrent pas à l'entité la capacité d'obtenir des avantages économiques au-delà de ceux que les autres parties peuvent obtenir. Par exemple, les droits d'accès à des biens publics, tels que les routes, ou à des connaissances qui sont du domaine public ne sont pas une ressource économique de l'entité si toutes les autres parties peuvent disposer de ces droits sans engager de coût important.

- 4.11 L'entité ne peut avoir un droit d'obtenir des avantages économiques d'elle-même. Par conséquent :
- (a) les instruments d'emprunt ou de capitaux propres que l'entité a émis et qu'elle détient après les avoir rachetés (par exemple, des actions propres) ne sont pas des ressources économiques de l'entité ;
 - (b) dans les états financiers consolidés, les instruments d'emprunt ou de capitaux propres émis par un membre de l'entité comptable consolidée qui sont détenus par un autre membre de cette entité comptable ne sont pas des ressources économiques de celle-ci.
- 4.12 En principe, chacun des droits de l'entité constitue un actif distinct. Cela dit, il est fréquent que des droits connexes soient comptablement traités comme un actif unique ; c'est ce qu'on appelle une « unité de comptabilisation » (voir les paragraphes 4.57 à 4.63). Par exemple, on peut considérer que de la propriété d'un objet matériel découlent les droits suivants :
- (a) le droit d'utiliser l'objet ;
 - (b) le droit de le vendre ;
 - (c) le droit de l'affecter en garantie ;
 - (d) d'autres droits non spécifiés ci-dessus.

Dans bien des cas, l'ensemble de droits découlant de la propriété d'un objet matériel est comptabilisé comme un seul élément. Même si, au point de vue conceptuel, c'est l'ensemble de droits et non l'objet matériel qui constitue la ressource économique, la description qui fournit l'information la plus concise, la plus claire et la plus compréhensible sur cet ensemble de droits est souvent celle de l'objet matériel.

Le potentiel de produire des avantages économiques

- 4.13 Il n'est pas nécessaire, pour qu'une ressource économique ait le potentiel de produire des avantages économiques, qu'il soit certain, ni même probable, que cette ressource produise des avantages économiques. Il faut seulement qu'elle existe déjà et qu'il y ait au moins une situation dans laquelle elle produirait des avantages économiques.
- 4.14 Les avantages économiques produits par une ressource économique pourraient consister :
- (a) à recevoir des flux de trésorerie contractuels ;
 - (b) à recevoir une autre ressource économique ou à échanger des ressources économiques avec un tiers à des conditions favorables (voir les paragraphes 4.40 à 4.42) ;
 - (c) à utiliser la ressource économique pour produire des entrées de trésorerie (ou éviter des sorties de trésorerie), par exemple :
 - (i) l'utiliser, isolément ou en combinaison avec d'autres ressources économiques, pour produire des biens ou fournir des services,
 - (ii) l'utiliser pour mettre en valeur d'autres ressources économiques,
 - (iii) l'affecter en garantie d'un emprunt,
 - (iv) la louer à un tiers,
 - (v) recevoir des services auxquels elle donne droit ;
 - (d) à obtenir de la trésorerie ou d'autres ressources économiques par la vente de la ressource économique ou à s'acquitter de dettes par la cession de la ressource économique ;
 - (e) à satisfaire totalement ou partiellement les titulaires de droits patrimoniaux en leur distribuant la ressource économique.
- 4.15 Bien que la valeur de la ressource économique provienne de son potentiel de produire des avantages économiques futurs, c'est le droit actuel, et non les avantages économiques futurs, qui constitue la ressource économique. Par exemple, la valeur d'une option achetée provient de son potentiel de produire des avantages économiques si elle est exercée. Cependant, la ressource économique est le droit actuel d'exercer l'option, et non les avantages économiques futurs.
- 4.16 Il y a un lien étroit entre l'engagement d'une dépense et l'acquisition d'actifs, mais les deux ne coïncident pas nécessairement. Le fait que l'entité engage une dépense peut montrer qu'elle cherche à obtenir des avantages économiques futurs, mais ne permet pas de conclure qu'elle a obtenu un actif. À l'inverse, le fait de ne correspondre à aucune dépense n'empêche pas un élément de répondre à la définition d'un actif. Les actifs d'une entité peuvent en effet comprendre des droits qu'une autorité publique lui a octroyés à titre gratuit ou qu'un tiers lui a donnés.

Le contrôle

- 4.17 Le contrôle rattache la ressource économique à l'entité. Son appréciation aide l'entité à déterminer en quoi consiste la ressource économique qu'elle devrait comptabiliser. Par exemple, si l'entité a droit à une quote-part d'un bien immobilier sans contrôler intégralement ce bien, c'est sa quote-part du bien immobilier qui constitue pour elle un actif, parce qu'elle contrôle cette quote-part et non le bien lui-même.
- 4.18 L'entité contrôle une ressource économique si elle a la capacité immédiate d'en diriger l'utilisation de manière à obtenir les avantages économiques qui en découlent.
- 4.19 L'entité a la capacité immédiate de diriger l'utilisation de la ressource économique si elle a le droit d'en faire usage dans ses activités ou de permettre à un tiers d'en faire autant.
- 4.20 Bien que le contrôle d'une ressource économique découle habituellement de droits établis, il peut aussi découler du fait que l'entité a la capacité immédiate d'empêcher tout tiers de diriger l'utilisation de cette ressource économique de manière à obtenir les avantages économiques qui en découlent. Par exemple, une entité peut contrôler le savoir-faire issu d'une activité de développement du fait qu'elle a la capacité immédiate de garder ce savoir-faire secret.
- 4.21 Pour que l'entité contrôle une ressource, il est impératif que les avantages économiques produits par la ressource aillent (directement ou indirectement) à l'entité plutôt qu'à un tiers. Cela ne signifie pas que l'entité doive pouvoir tirer des avantages économiques de la ressource en toute circonstance, mais plutôt que si la ressource produit des avantages économiques, c'est l'entité qui les recevra.
- 4.22 Le fait pour l'entité d'être exposée à des variations importantes des avantages économiques produits par une ressource peut indiquer qu'elle contrôle cette ressource. Ce n'est cependant pas le seul facteur à prendre en considération dans l'appréciation globale du contrôle.
- 4.23 Un mandataire est une partie principalement chargée d'agir pour le compte et au bénéfice d'une autre partie (le mandant). Si l'entité détient une ressource économique en tant que mandataire, les avantages économiques produits par la ressource vont au mandant plutôt qu'au mandataire. Par conséquent, l'entité ne contrôle pas la ressource économique. Il ne s'agit donc pas pour elle d'un actif, non plus d'ailleurs que d'un passif, car elle n'a pas l'obligation de céder une ressource économique qu'elle contrôle ou qu'elle contrôlera.

Définition d'un passif

- 4.24 Un passif (ou élément de passif) est une obligation actuelle qu'a l'entité de céder une ressource économique du fait d'événements passés.
- 4.25 Si une partie a une obligation de céder une ressource économique (un passif), il s'ensuit qu'une autre partie (ou d'autres parties) a un droit de recevoir cette ressource économique (un actif). Cette partie (ou ces parties) peut être une personne, une entité ou un groupe de personnes ou d'entités en particulier, ou encore la société en général.
- 4.26 Qu'une partie soit tenue de comptabiliser un passif (ou un actif) et de l'évaluer à un montant spécifié ne signifie pas que l'autre partie doive absolument comptabiliser l'actif (ou le passif) correspondant et l'évaluer au même montant. Le fait de ne pas appliquer les mêmes critères de comptabilisation ou les mêmes dispositions en matière d'évaluation au passif (ou à l'actif) d'une partie et à l'actif (ou au passif) correspondant de l'autre partie peut parfois résulter de décisions visant à répondre à l'objectif de l'information financière.

Obligation de céder une ressource économique

- 4.27 L'obligation pour l'entité de céder une ressource économique doit avoir le potentiel d'imposer à l'entité la cession de la ressource économique à un tiers. Il n'est pas nécessaire que cela soit certain, ni même probable, mais il faut que l'obligation existe déjà et qu'il y ait au moins une situation dans laquelle elle imposerait à l'entité la cession de la ressource économique. Par exemple, c'est le cas de l'obligation de se tenir prêt à céder une ressource économique si un événement futur incertain se produit.
- 4.28 L'obligation de céder une ressource économique peut par exemple imposer :
- (a) de verser de la trésorerie ;
 - (b) de céder d'autres actifs ;
 - (c) d'échanger des ressources économiques avec un tiers à des conditions défavorables (voir les paragraphes 4.40 à 4.42) ;

- (d) de fournir des services ;
 - (e) d'émettre une autre obligation qui imposera à l'entité de céder une ressource économique.
- 4.29 Plutôt que de s'acquitter de l'obligation de céder une ressource économique, il arrive parfois qu'une entité ait recours à l'une des solutions suivantes :
- (a) régler l'obligation en négociant une décharge ;
 - (b) transmettre l'obligation à un tiers ;
 - (c) remplacer l'obligation par une autre obligation de céder une ressource économique.
- 4.30 Les droits patrimoniaux ne comportent pas d'obligation de céder des ressources économiques et ne constituent pas des ressources économiques pour leur émetteur. Il s'ensuit qu'une obligation pour l'entité de céder ses propres droits patrimoniaux à un tiers n'est pas une obligation de céder une ressource économique.

Obligation actuelle

- 4.31 L'entité a une obligation actuelle de céder une ressource économique lorsque les conditions suivantes sont réunies :
- (a) l'entité n'a pas la capacité pratique d'éviter la cession ;
 - (b) l'obligation est issue d'événements passés ; autrement dit, l'entité a reçu les avantages économiques ou mené les activités qui déterminent l'ampleur de l'obligation.

Absence de capacité pratique d'éviter la cession

- 4.32 L'entité n'a pas la capacité pratique d'éviter la cession si, par exemple, cette cession est juridiquement exécutoire ou encore que ce qu'il faudrait faire pour l'éviter entraînerait une interruption importante des activités ou aurait des conséquences économiques bien pires que la cession elle-même. Il ne suffit pas que la direction de l'entité ait l'intention de procéder à la cession ou que la cession soit probable.
- 4.33 Dans le cas où l'entité prépare ses états financiers selon le principe de la continuité de l'exploitation :
- (a) elle n'a pas la capacité pratique d'éviter une cession si elle ne peut y parvenir qu'en étant liquidée ou en cessant ses activités ;
 - (b) en revanche, elle a la capacité pratique d'éviter une cession (et, par conséquent, elle n'a pas de passif à cet égard) qui serait uniquement requise en cas de liquidation ou de cessation des activités.
- 4.34 Beaucoup d'obligations sont juridiquement exécutoires en vertu d'un contrat, de dispositions légales ou réglementaires ou d'instruments similaires. Par ailleurs, des obligations peuvent aussi découler de pratiques habituelles, de politiques publiées ou de déclarations expresses de l'entité qui imposent la cession d'une ressource économique. Si l'entité n'a pas la capacité pratique d'agir autrement qu'en conformité avec ces pratiques, politiques ou déclarations, elle a une obligation. Les obligations qui prennent naissance dans de telles situations sont souvent appelées « obligations implicites ».
- 4.35 Dans certaines situations, il se peut que la contrainte imposant à l'entité de céder une ressource économique soit formulée comme étant conditionnelle à l'accomplissement d'une action future par l'entité, telle que la réalisation de certaines activités ou l'exercice de certaines options d'un contrat. Si l'entité n'a pas la capacité pratique de se soustraire à l'accomplissement de cette action, elle a une obligation.

Événement passé

- 4.36 L'entité a une obligation actuelle du fait d'un événement passé uniquement si elle a déjà reçu les avantages économiques ou mené les activités qui déterminent l'ampleur de l'obligation. Les avantages économiques reçus pourraient être, par exemple, des biens ou des services, et les activités menées pourraient consister, par exemple, à servir un marché en particulier. Si c'est au fil du temps que les avantages économiques sont reçus ou que les activités sont menées, c'est au fil du temps qu'une obligation actuelle se constitue (à condition que, durant tout ce temps, l'entité n'ait pas la capacité pratique d'éviter la cession).
- 4.37 Un événement établit l'ampleur d'une obligation s'il définit soit le montant de la cession future, soit la base de détermination de ce montant. Par exemple, supposons qu'un assureur convienne de fournir une couverture d'assurance en échange d'une prime unique. Lorsque l'assureur reçoit la prime, il a une obligation de fournir la couverture d'assurance pour les raisons suivantes :

- (a) bien que le montant d'une éventuelle cession dépende toujours de la survenance d'un événement assuré, l'assureur n'a pas la capacité pratique d'éviter la cession d'une ressource économique si un tel événement se produit ;
 - (b) l'assureur a reçu la prime établissant qu'il doit fournir la couverture dans la mesure spécifiée au contrat, ce qui constitue la base de détermination du montant d'une éventuelle cession.
- 4.38 Il peut exister une obligation actuelle à la date de clôture même si la cession des ressources économiques n'est pas exécutoire avant une date future. Par exemple, supposons qu'un passif financier ne requière aucun paiement avant une date future. Le paiement n'est pas exécutoire avant cette date, mais le passif existe au moment présent. De même, une obligation contractuelle pour l'entité d'exécuter des travaux à une date future n'est pas exécutoire avant cette date, mais elle existe au moment présent si l'autre partie au contrat a déjà payé les travaux (voir les paragraphes 4.40 à 4.42).
- 4.39 L'entité n'a pas d'obligation actuelle à l'égard des coûts que lui occasionneront les avantages qu'elle recevra ou les activités qu'elle mènera dans un quelconque avenir (par exemple, les coûts d'activités futures), car ce ne sera pas en fonction d'avantages reçus ou d'activités menées dans le passé que l'ampleur de la cession future sera déterminée. Par contre, si l'entité a conclu un contrat non encore (entièrement) exécuté, il se peut qu'elle ait un droit et une obligation actuels d'échanger des ressources économiques dans l'avenir (voir les paragraphes 4.40 à 4.42).

Contrats à exécuter

- 4.40 Un contrat à exécuter est un contrat également inexécuté de part et d'autre : soit que les parties ne se sont acquittées d'aucune de leurs obligations, soit qu'elles s'en sont partiellement acquittées à des degrés égaux.
- 4.41 Un contrat à exécuter établit un droit et une obligation d'échanger des ressources économiques. La conclusion du contrat est l'activité qui établit l'ampleur du droit de l'entité et de son obligation d'échanger des ressources économiques. Ce droit et l'obligation d'échanger des ressources économiques sont interdépendants et ne peuvent être séparés. Ils constituent par conséquent un seul actif ou passif. Il s'agit d'un actif si les conditions de l'échange sont favorables à l'entité, et d'un passif si elles lui sont défavorables. La question de savoir si cet actif ou ce passif est à inclure dans les états financiers relève des critères de comptabilisation (voir chapitre 5) et de la base d'évaluation adoptée pour le contrat (voir chapitre 6), ce qui comprend, s'il y a lieu, le test visant à déterminer si le contrat est déficitaire.
- 4.42 Dans la mesure où l'une des parties s'acquitte des obligations qui lui incombent en vertu du contrat, il ne s'agit plus d'un contrat à exécuter. Si l'entité comptable exécute ses obligations la première, cette exécution constitue l'événement qui transforme son droit et son obligation d'échanger des ressources économiques en un droit de recevoir une ressource économique (c'est-à-dire en un actif). Si l'autre partie exécute ses obligations la première, cette exécution constitue l'événement qui transforme le droit de l'entité comptable et son obligation d'échanger des ressources économiques en une obligation de céder une ressource économique (c'est-à-dire en un passif).

Capitaux propres

- 4.43 Les capitaux propres sont les intérêts résiduels dans le patrimoine de l'entité (c'est-à-dire son actif, déduction faite de son passif).
- 4.44 Les droits patrimoniaux sont des droits sur les intérêts résiduels dans l'actif de l'entité, déduction faite de son passif. Autrement dit, ce sont des droits sur les ressources de l'entité, mais qui ne répondent pas à la définition d'un passif. Ces droits peuvent être établis en vertu d'un contrat, de dispositions légales ou réglementaires ou d'instruments similaires et comprendre (à condition qu'ils ne répondent pas à la définition d'un passif) :
- (a) les actions de divers types ;
 - (b) les droits de recevoir un droit patrimonial.
- 4.45 Les différents droits patrimoniaux constituent des droits de nature diverse, conférant à leurs titulaires, par exemple, la faculté d'obtenir un ou plusieurs des éléments suivants :
- (a) des dividendes ;
 - (b) le remboursement, en cas de liquidation, du capital apporté ;
 - (c) d'autres droits patrimoniaux.

- 4.46 Afin de fournir de l'information utile, il peut être nécessaire de diviser la valeur comptable totale des capitaux propres, par exemple dans les cas suivants :
- (a) il y a plus d'une catégorie de droits patrimoniaux ;
 - (b) certaines composantes des capitaux propres font l'objet de restrictions ; par exemple, les titulaires de certains droits patrimoniaux peuvent voir leurs droits être limités par des restrictions de nature légale, réglementaire ou autre qui entravent la capacité de l'entité de leur distribuer ses ressources économiques.
- 4.47 Les activités d'entreprise sont souvent menées par l'intermédiaire d'entités telles que l'entreprise individuelle, la société de personnes, la fiducie et les divers types d'entreprises publiques. Le cadre légal et réglementaire de telles entités diffère souvent de celui des sociétés par actions, notamment par la quasi-absence de restrictions quant à la distribution des ressources aux titulaires de droits patrimoniaux. La définition des capitaux propres qui figure dans le présent *Cadre conceptuel* [en projet] s'applique néanmoins à toutes ces entités.

Définitions des produits et des charges

- 4.48 Les produits sont les accroissements d'actif et les diminutions de passif qui se soldent par des augmentations de capitaux propres autres que celles se rattachant aux apports des titulaires de droits patrimoniaux.
- 4.49 Les charges sont les diminutions d'actif et les accroissements de passif qui se soldent par des diminutions de capitaux propres autres que celles se rattachant aux distributions aux titulaires de droits patrimoniaux.
- 4.50 Il découle des définitions des produits et des charges que les transactions conclues avec les titulaires de droits patrimoniaux agissant en cette qualité ne peuvent pas donner naissance à des produits ni à des charges.
- 4.51 Les produits et les charges comprennent des montants issus de transactions et d'autres événements, y compris de variations de la valeur comptable des actifs et des passifs.
- 4.52 Les produits et les charges sont les composantes de la performance financière de l'entité. Les utilisateurs des états financiers ont besoin d'information sur la situation financière de l'entité, mais aussi sur sa performance financière. Par conséquent, même si les produits et les charges sont définis comme des variations d'actif et de passif, l'information sur les produits et les charges est aussi importante que l'information fournie par les actifs et les passifs.

Communication de la substance des droits et obligations contractuels

- 4.53 Les conditions d'un contrat créent des droits et des obligations pour l'entité. Pour donner une image fidèle de ces droits et obligations, les états financiers en communiquent la substance économique plutôt que de s'en tenir à leur forme juridique (voir le paragraphe 2.14). Dans certains cas, la substance des droits et des obligations ressort clairement de la structure du contrat. Dans d'autres, l'identification de la substance des droits et des obligations nécessite une analyse détaillée des conditions du contrat, ou d'un groupe ou d'une série de contrats.
- 4.54 À moins d'être dénuées de substance commerciale, toutes les conditions du contrat — qu'elles soient expresses ou tacites — entrent en considération. Les conditions tacites pourraient consister, par exemple, en des obligations imposées par la loi, telles que les obligations légales de garantie imposées aux entités qui concluent des contrats de vente de biens avec des clients.
- 4.55 Les conditions dénuées de substance commerciale n'entrent pas en considération. Une condition est dénuée de substance commerciale si elle n'a pas d'effet perceptible sur l'aspect économique du contrat. Il pourrait s'agir, par exemple :
- (a) d'une condition qui n'oblige aucune des parties ;
 - (b) d'un droit (y compris une option) que le titulaire n'aura pas la capacité pratique d'exercer.
- 4.56 Il se peut qu'un groupe ou une série de contrats exerce — ou soit destiné à exercer — un effet commercial d'ensemble. Il peut par conséquent être nécessaire, pour pouvoir communiquer la substance de ces contrats, de traiter le groupe ou la série dans son ensemble. Par exemple, si les droits ou obligations prévus par un contrat annulent entièrement les droits ou obligations prévus par un autre contrat conclu au même moment avec la même partie, l'effet combiné des deux contrats est l'inexistence de droits ou d'obligations. Inversement, si un contrat unique crée deux ou plusieurs ensembles de droits et d'obligations qui auraient été identiques s'ils avaient résulté de contrats distincts, il se peut que, pour donner une image fidèle des

droits et des obligations, l'entité doit comptabiliser ces ensembles de droits et d'obligations comme si chacun était issu d'un contrat distinct (voir les paragraphes 4.57 à 4.63).

Unité de comptabilisation

- 4.57 L'unité de comptabilisation est le groupe de droits, d'obligations ou de droits et d'obligations auquel on applique les dispositions en matière de comptabilisation et d'évaluation.
- 4.58 Le choix de l'unité de comptabilisation pour un actif ou un passif se fait après considération du mode de comptabilisation et d'évaluation non seulement de l'actif ou du passif, mais aussi des produits et des charges connexes. Il se peut que l'unité de comptabilisation choisie doive être regroupée ou ventilée aux fins de la présentation ou de la communication d'informations.
- 4.59 Dans certaines circonstances, il peut convenir de choisir une unité de comptabilisation pour la comptabilisation proprement dite et une autre pour l'évaluation (par exemple, certains contrats peuvent être comptabilisés un par un, tandis que leur évaluation se fait à l'échelle du portefeuille).
- 4.60 Parfois, les droits comme les obligations sont issus de la même source. Par exemple, il se peut que des contrats établissent des droits ainsi que des obligations pour chacune des parties. Si les droits et les obligations sont séparables, il est alors possible de combiner les droits séparément des obligations, de manière à obtenir un ou plusieurs actifs et passifs distincts. Par ailleurs, des droits et des obligations séparables peuvent constituer une seule unité de comptabilisation, c'est-à-dire un seul actif ou un seul passif, ce qui n'est pas la même chose que la compensation d'actifs et de passifs (voir le paragraphe 7.13). Il y a compensation lorsque l'entité identifie, comptabilise et évalue un actif ainsi qu'un passif comme deux unités de comptabilisation distinctes, mais les présente pour un montant net dans l'état de la situation financière.
- 4.61 Voici des unités de comptabilisation possibles :
- (a) l'ensemble des droits ou l'ensemble des obligations (ou l'ensemble des droits et des obligations) découlant d'une source unique, telle qu'un contrat ;
 - (b) un sous-groupe de ces droits et/ou de ces obligations, par exemple un sous-groupe constitué de droits sur une immobilisation corporelle qui ont une durée d'utilité et un mode d'amortissement différents de ceux des autres droits sur cette immobilisation ;
 - (c) la combinaison des droits et/ou des obligations découlant d'un portefeuille constitué de sources semblables ;
 - (d) la combinaison des droits et/ou des obligations découlant d'un portefeuille constitué d'éléments dissemblables, par exemple des actifs et des passifs à être cédés en une même transaction ;
 - (e) l'exposition d'un portefeuille d'éléments à un risque ; par exemple, si un risque couru est commun aux éléments d'un portefeuille, certains aspects de la comptabilisation de ce portefeuille pourraient être fonction de l'exposition globale du portefeuille à ce risque.
- 4.62 Le choix de l'unité de comptabilisation a pour objectif de fournir l'information la plus utile possible à un coût n'excédant pas les avantages. L'atteinte de cet objectif nécessite que les conditions ci-dessous soient réunies.
- (a) L'information fournie au sujet de l'actif, du passif, des produits ou des charges résultant du choix doit être pertinente. Traiter un groupe de droits et d'obligations comme une seule unité de comptabilisation peut accroître la pertinence de l'information fournie, par exemple lorsque ces droits et obligations :
 - (i) ne sont pas (ou sont peu) susceptibles de faire l'objet de transactions distinctes,
 - (ii) ne sont pas (ou sont peu) susceptibles d'arriver à expiration suivant des modalités différentes,
 - (iii) sont utilisés ensemble afin de produire des flux de trésorerie dans le cadre des activités de l'entité et sont évalués en fonction d'estimations des flux de trésorerie interdépendants qu'ils produiront,
 - (iv) possèdent des caractéristiques économiques et comportent des risques semblables. Les droits et les obligations qui ont des caractéristiques économiques et des risques différents sont susceptibles d'avoir des conséquences différentes quant aux perspectives d'entrées nettes futures de trésorerie pour l'entité et peuvent donc devoir être séparés ;

- (b) L'actif, le passif, les produits et les charges comptabilisés doivent donner une image fidèle de la substance de la transaction dont ils sont issus. Pour ce faire, il peut être nécessaire de traiter comme une seule unité de comptabilisation des droits ou obligations issus de sources différentes ou de séparer des droits ou obligations issus d'une source unique (voir les paragraphes 4.53 à 4.56). Il peut en outre être nécessaire, pour donner une image fidèle de droits et d'obligations qui sont indépendants, de les comptabiliser et de les évaluer séparément ;
 - (c) Comme pour d'autres aspects de l'information financière, les coûts qu'entraîne le fait de fournir de l'information pour l'unité de comptabilisation ne doivent pas excéder les avantages qui en découlent. En général, les coûts associés à la comptabilisation et à l'évaluation des actifs, des passifs, des produits et des charges augmentent lorsque la taille de l'unité de comptabilisation diminue. Par conséquent, on ne sépare généralement les droits et les obligations issus d'une même source que s'il en résulte une information d'une utilité accrue et des avantages qui excèdent les coûts.
- 4.63 Si l'entité cède une partie d'un actif ou d'un passif, elle peut alors changer d'unité de comptabilisation de sorte que la composante cédée et la composante conservée deviennent des unités de comptabilisation distinctes (voir les paragraphes 5.25 à 5.32).

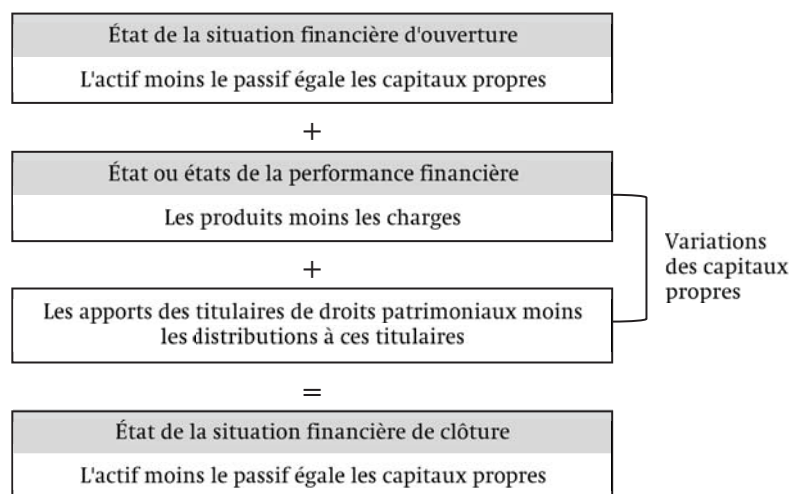
Chapitre 5 : Comptabilisation et décomptabilisation

Introduction

- 5.1 Le présent chapitre traite :
- (a) du processus de comptabilisation (paragraphe 5.2 à 5.8) ;
 - (b) des critères de comptabilisation (paragraphe 5.9 à 5.24) ;
 - (c) de la décomptabilisation (paragraphe 5.25 à 5.36).

Le processus de comptabilisation

- 5.2 La comptabilisation consiste à enregistrer, pour l'inclure dans l'état de la situation financière ou dans l'état ou les états de la performance financière, un élément qui répond à la définition d'une composante des états financiers. Elle nécessite de représenter l'élément (seul ou englobé dans un poste) par des mots et par un montant, et d'inclure ce montant dans les totaux de l'état financier pertinent. (La présentation des montants comptabilisés et les informations à fournir à leur sujet dans les états financiers font l'objet du chapitre 7.)
- 5.3 La comptabilisation des actifs, des passifs, des capitaux propres, des produits et des charges aboutit à une représentation synthétique et structurée des ressources économiques, des droits sur ces ressources et des variations de ces ressources économiques et de ces droits qui se veut comparable et compréhensible. Cette représentation synthétique a pour caractéristique importante que les montants comptabilisés dans un état sont inclus dans les totaux et, s'il y a lieu, les sous-totaux qui structurent cet état.
- 5.4 La comptabilisation crée les liens suivants entre les composantes, l'état de la situation financière et l'état ou les états de la performance financière :
- (a) dans les états de la situation financière d'ouverture et de clôture, l'actif moins le passif égale le total des capitaux propres ;
 - (b) les variations des capitaux propres comptabilisées dans la période correspondent à la somme des deux éléments suivants :
 - (i) les produits moins les charges comptabilisés dans l'état ou les états de la performance financière,
 - (ii) les apports des titulaires de droits patrimoniaux moins les distributions à ces titulaires.
- 5.5 Ces liens sont illustrés dans le diagramme ci-dessous.



- 5.6 Il y a des liens entre les états parce que la comptabilisation d'une composante (ou de la variation d'une composante) exige la comptabilisation d'un montant égal pour une ou plusieurs autres composantes (ou

dans les variations d'une ou de plusieurs autres composantes). Par exemple, on ne comptabilise un produit ou une charge dans l'état ou les états de la performance financière que si on comptabilise également une augmentation ou une diminution de la valeur comptable d'un actif ou d'un passif. Ainsi :

- (a) la comptabilisation d'un produit se fait en même temps :
 - (i) soit que la comptabilisation initiale d'un actif ou qu'une augmentation de la valeur comptable d'un actif,
 - (ii) soit que la décomptabilisation d'un passif ou qu'une diminution de la valeur comptable d'un passif ;
 - (b) la comptabilisation d'une charge se fait en même temps :
 - (i) soit que la comptabilisation initiale d'un passif ou qu'une augmentation de la valeur comptable d'un passif,
 - (ii) soit que la décomptabilisation d'un actif ou qu'une diminution de la valeur comptable d'un actif.
- 5.7 On ne comptabilise dans l'état de la situation financière que les éléments qui répondent à la définition d'un actif, d'un passif ou des capitaux propres et on ne comptabilise dans l'état ou les états de la performance financière que les éléments qui répondent à la définition des produits ou des charges. Par ailleurs, le but des états financiers n'étant pas d'indiquer la valeur de l'entité, les actifs et les passifs ne sont pas tous comptabilisés. Les critères de comptabilisation des actifs et des passifs font l'objet des paragraphes 5.9 à 5.24 et les informations à fournir sur les actifs et passifs non comptabilisés font l'objet des paragraphes 7.2 et 7.3.
- 5.8 Il arrive que la comptabilisation d'actifs ou de passifs issus de transactions ou d'autres événements entraîne parallèlement la comptabilisation des produits et des charges connexes. Par exemple, la vente de marchandises au comptant donne lieu à la comptabilisation à la fois d'un produit (issu de la comptabilisation d'un actif pour la contrepartie fournie par le client) et d'une charge (issu de la décomptabilisation de l'actif que constituaient les marchandises vendues). On appelle parfois « rattachement des charges aux produits » cette comptabilisation simultanée des produits et des charges connexes. Les concepts exposés dans le présent *Cadre conceptuel* [en projet] conduisent à ce rattachement lorsqu'il y a comptabilisation de variations des actifs ou des passifs, mais ne permettent pas de comptabiliser dans l'état de la situation financière des éléments qui ne répondent pas à la définition d'un actif ou d'un passif.

Critères de comptabilisation

- 5.9 La non-comptabilisation d'éléments qui répondent à la définition d'une composante affecte l'exhaustivité de l'état de la situation financière et de l'état ou des états de la performance financière en plus d'exclure de l'information potentiellement utile des états financiers. Par ailleurs, il se peut que, dans certaines circonstances, la comptabilisation d'un élément qui répond à la définition d'une composante fournisse de l'information qui n'est pas utile. L'entité comptabilise un actif ou un passif (ainsi que les produits, charges ou variations des capitaux propres connexes, le cas échéant) si cette comptabilisation fournit aux utilisateurs des états financiers :
- (a) de l'information pertinente au sujet de l'actif ou du passif ainsi que des produits, charges ou variations des capitaux propres connexes, le cas échéant (voir les paragraphes 5.13 à 5.21) ;
 - (b) une image fidèle de l'actif ou du passif ainsi que des produits, charges ou variations des capitaux propres connexes, le cas échéant (voir les paragraphes 5.22 et 5.23) ;
 - (c) de l'information dont les avantages sont supérieurs aux coûts (voir le paragraphe 5.24).
- 5.10 Il n'est pas possible de préciser dans quel cas la comptabilisation d'un élément répondant à la définition d'une composante fournira aux utilisateurs des états financiers de l'information utile. L'utilité dépend de l'élément ainsi que des faits et circonstances propres à chaque cas. Par conséquent, la décision de comptabiliser ou non un élément fait appel au jugement et les exigences de comptabilisation ne sont pas nécessairement les mêmes d'une norme à l'autre.
- 5.11 Si un élément répondant à la définition d'une composante n'est pas comptabilisé, il peut être nécessaire de fournir des informations à son sujet. Il est important de s'interroger sur la manière de donner suffisamment de visibilité à ces informations pour compenser l'absence de l'élément dans le sommaire que constituent l'état de la situation financière ou encore l'état ou les états de la performance financière.
- 5.12 Il est important, lorsqu'on prend une décision en matière de comptabilisation, de s'interroger sur l'information qui serait donnée par le fait de ne pas comptabiliser un actif. Par exemple, si on ne

comptabilise aucun actif lorsqu'une dépense a lieu, on comptabilise une charge. Or, dans certains cas, il se peut que la comptabilisation de ces charges au fil du temps permette d'obtenir de l'information utile, par exemple de dégager des tendances, à meilleur coût que par la comptabilisation d'un actif.

Pertinence

- 5.13 L'information sur les actifs, les passifs, les capitaux propres, les produits et les charges est pertinente pour les utilisateurs des états financiers. Cela dit, il se peut que la comptabilisation ne fournisse pas d'information pertinente lorsqu'un ou plusieurs des facteurs suivants interviennent :
- (a) l'existence d'un actif ou d'un passif est incertaine ou encore il n'est pas certain qu'un actif soit séparable du goodwill (voir les paragraphes 5.15 et 5.16) ;
 - (b) il existe un actif ou un passif, mais il n'y a qu'une faible probabilité qu'il en résulte une entrée ou une sortie d'avantages économiques (voir les paragraphes 5.17 à 5.19) ;
 - (c) on dispose d'une évaluation d'un actif ou d'un passif (ou on peut l'obtenir), mais le degré d'incertitude qu'elle comporte est si élevé que l'information qu'elle fournit n'est guère pertinente, et on ne dispose d'aucune autre évaluation pertinente (ou on ne peut en obtenir une autre) (voir les paragraphes 5.20 et 5.21).
- 5.14 La question de savoir si la comptabilisation fournira de l'information pertinente fait appel au jugement. Le manque de pertinence de l'information vient souvent d'une combinaison des facteurs décrits au paragraphe 5.13 plutôt que d'un seul de ces facteurs, sans compter que d'autres facteurs peuvent aussi être à l'origine de ce manque de pertinence.

Existence incertaine et séparabilité

- 5.15 Certains actifs, par exemple le droit de tirer profit d'éléments tels qu'un savoir-faire ou des relations clients ou fournisseurs, ne sont pas des droits contractuels ou autrement établis. Ce fait peut rendre incertaine l'existence de l'actif ou sa séparabilité d'avec l'entreprise dans son ensemble (c'est-à-dire qu'il n'est pas certain qu'il y ait un actif distinct du goodwill). En pareil cas, l'incertitude relative à l'existence de l'actif, conjuguée à la difficulté d'isoler cet actif, peut parfois signifier que la comptabilisation risque de ne pas fournir d'information pertinente.
- 5.16 Pour certains passifs, il peut être difficile de déterminer si un événement passé entraînant une obligation s'est produit. Par exemple, si un tiers allègue que l'entité a commis un acte répréhensible et qu'il devrait en être dédommagé, il peut y avoir une incertitude quant à savoir si l'acte a été commis ou encore s'il l'a été par l'entité. En pareil cas, l'incertitude relative à l'existence de l'obligation, éventuellement conjuguée à une faible probabilité de sortie d'avantages économiques et à un degré élevé d'incertitude relative aux estimations, peut parfois signifier que la simple comptabilisation d'un montant ne fournirait pas d'information pertinente. Que l'on comptabilise ou non le passif, il peut être nécessaire de fournir des informations sur les incertitudes qui lui sont associées.

Faible probabilité d'un flux d'avantages économiques

- 5.17 Un actif ou un passif peut exister même si la probabilité d'une entrée ou d'une sortie d'avantages économiques est faible (voir les paragraphes 4.13 et 4.27).
- 5.18 Même lorsque la probabilité d'une entrée ou d'une sortie d'avantages économiques est faible, la comptabilisation de l'actif ou du passif peut fournir de l'information pertinente, particulièrement si l'évaluation de l'actif ou du passif reflète cette faible probabilité et s'accompagne d'informations explicatives. Par exemple, si un actif est acquis — ou un passif contracté — à l'occasion d'une transaction avec contrepartie pour un prix observable, son coût reflète la faible probabilité de flux d'avantages économiques et peut donc être une information pertinente.
- 5.19 Il se peut cependant que, dans certains cas, les utilisateurs des états financiers ne trouvent pas utile que l'entité comptabilise des actifs et des passifs pour lesquels les probabilités d'entrées ou de sorties d'avantages économiques sont très faibles.

Incertitude relative aux estimations

- 5.20 Pour comptabiliser un actif ou un passif, il faut l'évaluer. Dans bien des cas, l'évaluation consiste en une estimation pouvant comporter de l'incertitude. Le recours à des estimations raisonnables est une part essentielle de la préparation des états financiers et ne nuit pas nécessairement à leur utilité. On obtiendra

une image fidèle si les montants qui sont des estimations sont décrits à ce titre et que la nature et le niveau des incertitudes, si elles sont significatives, sont présentés par voie de notes.

- 5.21 Comme il est indiqué au paragraphe 2.13, le niveau élevé d'incertitude que comportent certaines estimations peut faire que l'information qu'elles fournissent n'est guère pertinente, même si ces estimations sont convenablement décrites et communiquées. Par exemple, il se peut que l'évaluation ne fournisse pas d'information pertinente dans les cas suivants :
- (a) l'intervalle de résultats possibles est extrêmement vaste et la probabilité de chacun de ces résultats est exceptionnellement difficile à estimer. En pareil cas, il se peut que les informations les plus pertinentes pour les utilisateurs des états financiers aient trait à l'intervalle de résultats et aux facteurs qui influent sur la probabilité de ces résultats. Lorsque ces informations sont pertinentes (et qu'il est possible de les fournir à un coût qui n'excède pas les avantages), il peut convenir de les présenter par voie de notes, peu importe que l'entité comptabilise ou non l'actif ou le passif. Par ailleurs, dans certains cas, tenter de rendre ces informations par un simple chiffre risque de ne rien apporter de pertinent. Dans un cas de la sorte, si on ne dispose d'aucune évaluation pertinente (ou on ne peut en obtenir une), la comptabilisation ne fournira aucune information pertinente ;
 - (b) l'évaluation de la ressource ou de l'obligation exige une répartition exceptionnellement difficile ou subjective de flux de trésorerie qui ne se rattachent pas uniquement à l'élément évalué.

Image fidèle

- 5.22 Donner une image fidèle des actifs, des passifs, des capitaux propres, des produits et des charges nécessite non seulement la comptabilisation, mais aussi l'évaluation et la présentation des éléments comptabilisés ainsi que la communication d'informations à leur sujet (voir chapitres 6 et 7).
- 5.23 Par conséquent, il est nécessaire, pour apprécier si la comptabilisation d'un actif ou d'un passif en donne une image fidèle, de prendre en considération non seulement sa description et son évaluation dans le corps de l'état de la situation financière, mais aussi :
- (a) la représentation des produits, des charges ou des capitaux propres auxquels il donne lieu ; par exemple, si l'entité acquiert un actif moyennant une contrepartie, la non-comptabilisation de l'actif donnera lieu à une charge réduisant le bénéfice et les capitaux propres de l'entité, ce qui pourrait dans certains cas, par exemple si l'entité ne consomme pas immédiatement l'actif, donner l'image trompeuse d'une détérioration de la situation financière ;
 - (b) la question de savoir si les actifs et passifs connexes sont comptabilisés ou non ; s'ils ne le sont pas, la comptabilisation peut entraîner une « non-concordance comptable » et ainsi donner, de l'effet global de la transaction ou de tout autre événement à l'origine de l'actif ou du passif, une image qui n'est pas compréhensible ou qui n'est pas fidèle, même si des informations explicatives sont fournies par voie de notes ;
 - (c) les informations connexes : une représentation exhaustive comprend toutes les informations nécessaires aux utilisateurs des états financiers pour comprendre le phénomène dépeint, y compris toutes les descriptions et explications nécessaires. C'est donc dire que la communication d'informations connexes peut contribuer à ce que le montant comptabilisé constitue une image fidèle d'un actif, d'un passif, de droits patrimoniaux, de produits ou de charges.

Coût

- 5.24 Comme sur tout autre aspect de l'information financière, la contrainte du coût pèse sur les décisions en matière de comptabilisation. La comptabilisation d'un actif ou d'un passif a un coût. Les préparateurs d'états financiers doivent engager des coûts pour obtenir une évaluation pertinente. Les utilisateurs des états financiers engagent eux aussi des coûts, pour analyser et interpréter les informations. Dans certains cas, le coût de la comptabilisation peut en excéder les avantages.

Décomptabilisation

- 5.25 La décomptabilisation est la suppression totale ou partielle d'un actif ou d'un passif antérieurement comptabilisé de l'état de la situation financière d'une entité. Pour les actifs, elle a normalement lieu lorsque l'entité perd le contrôle de la totalité ou d'une partie d'un actif antérieurement comptabilisé ; pour les passifs, elle a normalement lieu lorsque l'entité n'a plus d'obligation actuelle au titre de la totalité ou d'une partie d'un passif antérieurement comptabilisé.

- 5.26 Les dispositions comptables concernant la décomptabilisation visent à ce qu'une image fidèle soit donnée :
- (a) des actifs et des passifs conservés après la transaction (ou autre événement) ayant mené à la décomptabilisation (y compris tout actif ou passif acquis, contracté ou créé à l'occasion de cette transaction [ou autre événement]) ;
 - (b) de la variation des actifs et des passifs de l'entité par suite de la transaction (ou autre événement).
- 5.27 On atteint normalement ces buts :
- (a) d'une part en décomptabilisant les actifs ou passifs transférés, consommés, recouvrés, acquittés ou expirés, et en comptabilisant le produit ou la charge ainsi occasionnés, le cas échéant ;
 - (b) d'autre part en gardant comptabilisés les actifs ou passifs conservés (la composante conservée), qui deviennent une unité de comptabilisation distincte. Conséquemment, la décomptabilisation de la composante transférée ne donne pas lieu à la comptabilisation d'un produit ou d'une charge à l'égard de la composante conservée.
- 5.28 Si l'entité transfère un actif ou un passif antérieurement comptabilisé à un tiers qui est son mandataire (voir le paragraphe 4.23), elle contrôle encore cet actif (le passif représente encore une obligation pour elle) ; la décomptabilisation ne donnerait donc pas une image fidèle de ses actifs, passifs, produits et charges.
- 5.29 Le fait qu'une entité demeure exposée aux variations positives ou négatives du montant des avantages économiques produits par une ressource économique peut indiquer que cette entité conserve le contrôle de cette ressource économique, auquel cas la décomptabilisation est inappropriée.
- 5.30 Les deux buts énoncés au paragraphe 5.26 peuvent parfois être difficiles à atteindre. Voici des exemples :
- (a) si la composante conservée comporte une exposition disproportionnée aux variations d'avantages économiques, la décomptabilisation peut donner une image fidèle du fait que l'entité ne possède plus les composantes transférées, mais non de l'ampleur du changement que la transaction a fait subir aux actifs et aux passifs de l'entité ;
 - (b) parfois, lorsque l'entité cède un actif, il arrive qu'elle conclue parallèlement une autre transaction (par exemple, la passation d'un contrat à terme de gré à gré, la vente d'une option de vente ou l'achat d'une option d'achat) lui donnant l'obligation ou la capacité de réacquérir l'actif. Puisque la composante transférée doit ou peut être acquise de nouveau, la décomptabilisation peut donner une image trompeuse de l'ampleur des changements apportés à la situation financière de l'entité.
- 5.31 Dans certaines des situations décrites au paragraphe 5.30, la décomptabilisation peut permettre l'atteinte des deux buts énoncés au paragraphe 5.26 si elle est secondée par une présentation séparée ou par des informations explicatives fournies par voie de notes, par exemple pour attirer l'attention sur le fait que la composante conservée comporte une forte concentration de risque.
- 5.32 Cela dit, si la décomptabilisation secondée par une présentation séparée ou par la fourniture d'informations explicatives ne suffit pas à l'atteinte des deux buts, il peut être nécessaire de garder comptabilisées non seulement la composante conservée, mais aussi la composante transférée. Ce faisant :
- (a) on ne comptabilise pas de produits ou de charges à l'égard de l'une ou l'autre des composantes par suite de la transaction ;
 - (b) on comptabilise un passif (ou un actif) dont l'évaluation initiale correspond à la somme reçue (ou versée) pour le transfert de l'actif (ou du passif) ;
 - (c) une présentation séparée ou encore la fourniture d'informations explicatives est nécessaire pour représenter le fait que l'entité n'a plus de droits ou d'obligations se rattachant à la composante transférée.

Modification de contrat

- 5.33 Une situation susceptible de soulever des interrogations au sujet de la décomptabilisation est celle où un contrat est modifié. La modification d'un contrat peut avoir pour effets :
- (a) de restreindre ou de supprimer des droits et des obligations existants (pour prendre une décision quant à leur décomptabilisation, il est utile de consulter les paragraphes 5.25 à 5.32) ;
 - (b) d'ajouter de nouveaux droits ou obligations.
- 5.34 Si la modification de contrat entraîne l'ajout de droits et d'obligations distincts de ceux créés par les conditions initiales du contrat, il peut convenir de traiter ces ajouts comme de nouveaux actifs ou passifs.

- 5.35 Si les droits et obligations ajoutés au contrat par la modification ne sont pas distincts de ceux créés par les conditions initiales du contrat, il peut convenir de les traiter comme faisant partie de la même unité de comptabilisation que les droits et obligations existants.
- 5.36 La modification d'un contrat peut restreindre ou supprimer des droits et obligations existants tout en ajoutant des droits et obligations nouveaux. Pour fournir l'information la plus pertinente sur les modifications apportées et en représenter l'effet le plus fidèlement possible, il faut prendre en considération l'effet d'ensemble plutôt que chacune de ces modifications séparément.

Chapitre 6 : Évaluation

Introduction

- 6.1 Le présent chapitre traite :
- (a) des bases d'évaluation et des informations qu'elles fournissent (paragraphe 6.4 à 6.47) ;
 - (b) des facteurs à prendre en considération pour faire le choix d'une base d'évaluation (paragraphe 6.48 à 6.73) ;
 - (c) des situations où plus d'une base d'évaluation fournit des informations pertinentes (paragraphe 6.74 à 6.77) ;
 - (d) de l'évaluation des capitaux propres (paragraphe 6.78 à 6.80).
- 6.2 L'évaluation est l'action de quantifier en monnaie l'information sur les actifs, les passifs, les capitaux propres, les produits et les charges. Une évaluation est le résultat de l'évaluation d'un élément d'actif, de passifs, de capitaux propres, de produits ou de charges selon une base d'évaluation donnée. Une base d'évaluation est une caractéristique déterminée de l'élément évalué (par exemple, le coût historique, la juste valeur ou la valeur de remboursement). L'application d'une base d'évaluation à un actif ou à un passif donne une évaluation de cet actif ou de ce passif ainsi que des produits ou des charges connexes. Quant à l'évaluation des capitaux propres, elle fait l'objet des paragraphes 6.78 à 6.80.
- 6.3 La prise en considération de l'objectif de l'information financière, des caractéristiques qualitatives de l'information financière utile et de la contrainte du coût est susceptible d'aboutir au choix de bases d'évaluation différentes pour des actifs, passifs, produits et charges différents.

Bases d'évaluation et informations qu'elles fournissent

- 6.4 On peut classer les bases d'évaluation selon les deux catégories suivantes :
- (a) coût historique (paragraphe 6.6 à 6.18) ;
 - (b) valeur actuelle (paragraphe 6.19 à 6.46).
- 6.5 Les techniques d'évaluation fondées sur les flux de trésorerie font l'objet des paragraphes A1 à A10. Ces techniques sont souvent employées pour établir des évaluations estimatives selon une base d'évaluation en particulier.

Coût historique

- 6.6 Les évaluations au coût historique fournissent de l'information monétaire sur les actifs, les passifs, les produits et les charges au moyen de données issues de la transaction ou de l'événement dont ils résultent. Les évaluations d'actifs ou de passifs au coût historique ne reflètent pas les variations de prix, mais elles reflètent les changements tels que la consommation ou la dépréciation des actifs et l'acquittement des passifs.
- 6.7 Le coût historique d'un actif non financier au moment de son acquisition ou de sa construction est la valeur de tous les coûts engagés pour l'acquisition ou la construction de cet actif, ce qui comprend la contrepartie offerte, mais aussi les coûts de transaction. Cette valeur est régularisée au fil du temps afin de représenter, s'il y a lieu :
- (a) la consommation de la ressource économique qui constitue l'actif (amortissement) ;
 - (b) le fait qu'une partie du coût historique de l'actif n'est plus recouvrable (dépréciation).
- 6.8 Le coût historique d'un passif non financier au moment où il est contracté est la valeur de la contrepartie reçue, c'est-à-dire la contrepartie déduction faite des coûts de transaction afférents à sa prise en charge. Cette valeur est régularisée au fil du temps afin de représenter, s'il y a lieu :
- (a) les intérêts à payer ;
 - (b) l'acquittement du passif ;
 - (c) l'excédent, le cas échéant, des sorties de trésorerie estimatives sur la contrepartie nette reçue (provision pour contrat déficitaire). On augmente en conséquence la valeur comptable du passif

lorsqu'il est devenu tel que la contrepartie historique ne suffit plus à représenter ce à quoi l'entité est contrainte pour l'acquitter.

- 6.9 Le coût historique d'un actif financier (qu'on appelle parfois le coût amorti) correspond initialement à la valeur de la contrepartie offerte pour acquérir l'actif, plus les coûts de transaction afférents à cette acquisition. Le coût historique d'un passif financier (qu'on appelle lui aussi parfois le coût amorti) correspond initialement à la valeur de la contrepartie reçue pour prendre en charge le passif, moins les coûts de transaction afférents à cette prise en charge. La valeur comptable des actifs financiers et des passifs financiers est ultérieurement évaluée au coût amorti et reflète les variations ultérieures telles que les intérêts constatés par régularisation, les changements dans les estimations des flux de trésorerie (y compris la dépréciation des actifs financiers) et les versements ou les encaissements, mais ne reflète pas les variations de prix ultérieures causées par d'autres facteurs.
- 6.10 La décomptabilisation d'un actif (passif) évalué au coût historique donne lieu à la comptabilisation en produits ou en charges de la différence entre la valeur comptable de l'actif (du passif) et la contrepartie reçue (offerte) pour cet actif (ce passif).
- 6.11 Les actifs acquis et les passifs pris en charge dans une transaction sans contrepartie n'ont pas de coût initial facilement déterminable. En pareil cas, on utilise souvent les valeurs actuelles comme substitut du coût (coût présumé) lors de l'évaluation initiale, et ce coût présumé sert de point de départ pour les évaluations ultérieures.
- 6.12 L'information que fournissent les évaluations au coût historique d'actifs, de passifs, de produits et de charges dans l'état de la situation financière et dans l'état ou les états de la performance financière est résumée dans le tableau 6.1, qui suit le paragraphe 6.47. Les principaux avantages et inconvénients de l'utilisation du coût historique sont résumés aux paragraphes 6.13 à 6.17.
- 6.13 Les produits et les charges évalués au coût historique peuvent avoir une valeur prédictive. Par exemple, pour ce qui est des actifs non financiers, les informations sur la contrepartie reçue pour la fourniture passée de biens et de services et sur la consommation passée d'actifs (y compris de services reçus) peuvent faire partie des données d'entrée nécessaires à l'appréciation des perspectives de flux de trésorerie futurs de l'entité en fonction de la fourniture future de biens et de services et de la consommation future d'actifs actuels et futurs (y compris de services à recevoir). L'information sur les marges passées peut faire partie des données d'entrées aux fins de la prédiction des marges futures.
- 6.14 Les produits et les charges évalués au coût historique peuvent aussi avoir une valeur de confirmation, car elles renseignent sur des estimations antérieures de flux de trésorerie ou de marges.
- 6.15 Dans bien des situations, il est plus simple et moins coûteux de fournir des informations fondées sur le coût historique plutôt que sur la valeur actuelle. De plus, les évaluations au coût historique sont généralement bien comprises et souvent vérifiables.
- 6.16 Comme le signale le paragraphe 6.11, le coût historique peut être difficile à déterminer lorsqu'aucun prix de transaction n'est observable pour l'actif ou le passif faisant l'objet de l'évaluation. De plus, estimer la consommation et reconnaître les pertes de valeur ainsi que les passifs se rattachant à des contrats déficitaires peuvent comporter de la subjectivité. C'est pourquoi il est parfois tout aussi difficile d'estimer le coût historique d'un actif ou d'un passif que sa valeur actuelle.
- 6.17 Lorsqu'on utilise le coût historique comme base d'évaluation, des actifs ou des passifs similaires, mais acquis ou contractés à des moments différents, peuvent figurer dans les états financiers à des montants très différents. La comparabilité entre les entités comptables et à l'intérieur d'une même entité comptable peut s'en trouver réduite.
- 6.18 Le coût actuel d'un actif (passif) correspond au coût (produit) d'un actif (passif) équivalent, à la date de l'évaluation. Le coût actuel et le coût historique sont tous deux des valeurs d'entrée (c'est-à-dire qu'ils sont le reflet des valeurs du marché sur lequel l'entité acquiert l'actif ou contracte le passif). Ils diffèrent par conséquent des bases d'évaluation à la valeur actuelle, qui sont présentées aux paragraphes 6.19 à 6.46. L'information sur le coût actuel d'actifs ou de passifs peut parfois être plus pertinente que celle sur leur coût historique, particulièrement lorsque les variations de prix sont importantes. Par exemple, présenter les produits et les charges au coût actuel :
- (a) peut parfois être plus utile pour prédire les marges futures que de les présenter au coût historique ;
 - (b) peut être nécessaire si les états financiers font appel au principe du maintien du capital physique. Le maintien du capital fait l'objet du chapitre 8.

Valeur actuelle

- 6.19 Les évaluations à la valeur actuelle fournissent de l'information exprimée en monnaie sur les actifs, les passifs, les produits et les charges, qui est mise à jour afin de refléter les conditions à la date d'évaluation.

Parce qu'elles sont mises à jour, les valeurs actuelles rendent compte des variations positives ou négatives qu'ont connues, depuis la date d'évaluation antérieure, les estimations des flux de trésorerie et autres facteurs que ces valeurs actuelles englobent (voir le paragraphe 6.23).

6.20 Les bases d'évaluation à la valeur actuelle comprennent :

- (a) la juste valeur (voir les paragraphes 6.21 à 6.33) ;
- (b) la valeur d'utilité pour les actifs et la valeur de remboursement pour les passifs (voir les paragraphes 6.34 à 6.46).

Juste valeur

6.21 La juste valeur est le prix qui serait reçu pour la vente d'un actif ou payé pour le transfert d'un passif lors d'une transaction normale entre des intervenants du marché à la date d'évaluation.

6.22 La juste valeur reflète la perspective des intervenants du marché. C'est-à-dire que l'actif ou le passif est évalué à l'aide des hypothèses que les intervenants du marché, étant supposé qu'ils agissent dans leur meilleur intérêt économique, utiliseraient pour fixer le prix de l'actif ou du passif.

6.23 La juste valeur reflète les facteurs suivants :

- (a) les estimations des flux de trésorerie futurs ;
- (b) les variations possibles, en raison de l'incertitude inhérente à ces flux, du montant et de l'échéance estimatifs des flux de trésorerie futurs de l'actif ou du passif faisant l'objet de l'évaluation ;
- (c) la valeur temps de l'argent ;
- (d) le prix pour supporter l'incertitude inhérente aux flux de trésorerie (c'est-à-dire une prime ou une décote de risque). Ce prix dépend de l'ampleur de l'incertitude et reflète le fait que les investisseurs paient généralement moins pour un actif (ou s'attendent généralement à recevoir plus pour la prise en charge d'un passif) dont les flux de trésorerie sont incertains que pour un actif (passif) dont les flux de trésorerie sont certains ;
- (e) les autres facteurs, comme la liquidité, dont les intervenants du marché tiendraient compte dans les circonstances.

6.24 Pour un passif, les facteurs énumérés au paragraphe 6.23(b) et (d) englobent la possibilité de défaut d'acquittement du passif de la part de l'entité (son propre risque de crédit).

6.25 Comme il est indiqué au paragraphe 6.23(d), la juste valeur d'un actif ou d'un passif reflète une prime de risque. Par conséquent, lorsque l'entité prend en charge un passif dans une transaction sans contrepartie et l'évalue initialement à la juste valeur, la charge qu'elle comptabilise alors inclut la prime de risque. Ultérieurement, à mesure que l'entité se dégage du risque, elle réduit le passif et comptabilise un produit. L'inclusion de la prime de risque dans l'évaluation du passif permet de représenter toute la teneur de ce dernier. Cela dit, certains utilisateurs peuvent trouver qu'il est contre-intuitif de comptabiliser initialement une charge incluant la prime de risque et, ultérieurement, des produits du même montant.

6.26 La juste valeur :

- (a) dans le cas d'un actif, n'est pas augmentée des coûts de transaction occasionnés par l'acquisition de cet actif ni diminuée des coûts de transaction occasionnés par la vente de celui-ci ;
- (b) dans le cas d'un passif, n'est pas diminuée des coûts de transaction occasionnés par la prise en charge de ce passif ni augmentée des coûts de transaction occasionnés par le transfert ou le règlement de celui-ci.

6.27 L'information que fournissent les évaluations à la juste valeur d'actifs, de passifs, de produits et de charges dans l'état de la situation financière et dans l'état ou les états de la performance financière est résumée dans le tableau 6.1, qui suit le paragraphe 6.47. Les principaux avantages et inconvénients de l'utilisation de la juste valeur sont résumés aux paragraphes 6.28 à 6.33.

6.28 L'information fournie au sujet des actifs et des passifs évalués à la juste valeur a une valeur prédictive parce que la juste valeur est le reflet d'attentes quant au montant, à l'échéance et à l'incertitude des flux de trésorerie (elle reflète les attentes des intervenants du marché et tient compte des préférences de ces derniers en ce qui concerne les risques). Cette information peut aussi avoir une valeur de confirmation, car elle renseigne sur des estimations antérieures.

6.29 Pour ce qui est des produits et des charges évalués à la juste valeur, il serait possible de les décomposer de diverses manières afin d'en tirer des informations ayant une valeur prédictive et une valeur de confirmation. Par exemple, on pourrait les décomposer de manière à isoler :

- (a) le rendement auquel les intervenants du marché se seraient attendus pour la détention de l'actif durant la période ;
 - (b) la différence entre ce rendement et celui tiré de l'utilisation réelle de l'actif par l'entité durant la période (ce qui renseigne sur l'efficacité d'utilisation de l'actif par l'entité) ;
 - (c) l'effet combiné des changements dans les estimations des attentes des intervenants du marché quant au montant, à l'échéance et à l'incertitude des rendements futurs et dans les estimations des préférences des intervenants du marché en ce qui concerne le risque.
- 6.30 Cependant, selon l'élément faisant l'objet de l'évaluation et la nature des activités de l'entité, les utilisateurs ne trouveront pas nécessairement pertinente l'information sur les variations estimatives des attentes des intervenants du marché. Par conséquent, les produits et les charges évalués à la juste valeur ne leur sembleront pas nécessairement pertinents, particulièrement lorsque les activités de l'entité ne font pas intervenir la vente de l'actif ou le transfert du passif, par exemple si l'entité comptable détient les actifs uniquement dans le but de les utiliser ou d'encaisser les flux de trésorerie contractuels, ou entend acquitter les passifs elle-même.
- 6.31 Parce que la juste valeur est déterminée dans la perspective des intervenants du marché plutôt que de l'entité et qu'elle est indépendante du moment où a lieu l'acquisition de l'actif ou la prise en charge du passif, des actifs identiques seront (sauf erreur d'estimation) évalués au même montant. Ce fait contribue à la comparabilité entre les entités comptables et à l'intérieur d'une même entité comptable.
- 6.32 Si la juste valeur d'un actif ou d'un passif est observable sur un marché actif, l'évaluation à la juste valeur est simple et facile à comprendre, et son résultat est vérifiable. Si la juste valeur n'est pas observable, il peut être nécessaire de procéder à son estimation en ayant recours à des techniques d'évaluation (qui comportent parfois l'utilisation d'évaluations fondées sur les flux de trésorerie). Selon la technique employée :
- (a) procéder à l'estimation peut être coûteux et complexe ;
 - (b) les données d'entrée peuvent comporter de la subjectivité et leur caractère valable, ainsi que celui du processus même, peut être difficile à vérifier. Par conséquent, il est possible que des actifs ou des passifs identiques soient évalués à des montants différents, ce qui réduit la comparabilité.
- 6.33 Lorsque l'entité estime la juste valeur d'un élément de nature spécialisée, il y a parfois peu de raisons de supposer que les intervenants du marché emploieraient des hypothèses différentes de celles de l'entité. L'évaluation dans la perspective des intervenants du marché et l'évaluation dans la perspective de l'entité sont alors susceptibles de donner des résultats semblables.

Valeur d'utilité et valeur de remboursement

- 6.34 La valeur d'utilité et la valeur de remboursement sont des valeurs spécifiques à l'entité. La valeur d'utilité est la valeur actualisée des flux de trésorerie que l'entité attend de l'utilisation continue d'un actif et de sa sortie à la fin de sa durée d'utilité. La valeur de remboursement est la valeur actualisée des flux de trésorerie que l'entité prévoit de consacrer à l'acquittement d'un passif.
- 6.35 La valeur d'utilité et la valeur de remboursement ne sont pas directement observables et sont établies au moyen de techniques d'évaluation fondées sur les flux de trésorerie. En principe, la valeur d'utilité et la valeur de remboursement reflètent les mêmes facteurs (énumérés au paragraphe 6.23) que la juste valeur, mais sont fondées sur des hypothèses spécifiques à l'entité plutôt que sur les hypothèses des intervenants du marché. En pratique, pour qu'elles puissent fournir l'information la plus utile, la valeur d'utilité et la valeur de remboursement nécessitent parfois des adaptations. Voici des exemples d'adaptations qu'il peut convenir de leur apporter :
- (a) utiliser les hypothèses des intervenants du marché quant à la valeur temps de l'argent ou à la prime de risque ;
 - (b) exclure de la valeur de remboursement l'effet de la possibilité de non-exécution par l'entité.
- 6.36 Lorsque l'entité contracte un passif dans une transaction sans contrepartie et l'évalue initialement à la valeur de remboursement, la charge qu'elle comptabilise alors inclut une prime de risque. Ultérieurement, à mesure que l'entité se dégage du risque, elle réduit le passif et comptabilise des produits, ce que certains utilisateurs peuvent trouver contre-intuitif (voir le paragraphe 6.25).
- 6.37 La valeur d'utilité prend en compte la valeur actuelle des coûts de transaction que l'entité s'attend à engager pour la sortie de l'actif à la fin de sa durée d'utilité.
- 6.38 La valeur de remboursement comprend la valeur actualisée, non seulement des sommes à verser à l'autre partie, mais aussi des sommes que l'entité s'attend à verser à des tiers pour être en mesure d'acquitter le passif. Donc, la valeur de remboursement inclut la valeur actualisée des coûts de transaction (le cas échéant) que l'entité s'attend à engager pour réaliser les transactions lui permettant d'acquitter le passif.

- 6.39 L'information que fournissent les évaluations à la valeur d'utilité d'actifs, de produits et de charges et les évaluations à la valeur de remboursement de passifs, de produits et de charges dans l'état de la situation financière et dans l'état ou les états de la performance financière est résumée dans le tableau 6.1, qui suit le paragraphe 6.47. Les principaux avantages et inconvénients de la valeur d'utilité et de la valeur de remboursement sont résumés aux paragraphes 6.40 à 6.46.
- 6.40 La valeur d'utilité fournit de l'information sur la valeur actualisée des flux de trésorerie estimatifs qui se rattachent à l'utilisation continue d'un actif et de sa sortie à la fin de sa durée d'utilité. Cette information a une valeur prédictive et peut servir à l'appréciation des perspectives de flux de trésorerie futurs, particulièrement si l'actif contribuera aux flux de trésorerie futurs du fait de son utilisation.
- 6.41 La valeur de remboursement fournit de l'information sur la valeur actualisée des flux de trésorerie estimatifs nécessaires pour acquitter un passif. Cette information a une valeur prédictive, particulièrement si le passif sera acquitté plutôt que transféré ou encore réglé par négociation.
- 6.42 Les estimations mises à jour de la valeur d'utilité et de la valeur de remboursement, conjuguées à l'information sur les flux de trésorerie réels, ont une valeur de confirmation du fait qu'elles renseignent sur des estimations antérieures de la valeur d'utilité et de la valeur de remboursement.
- 6.43 La valeur d'utilité et la valeur de remboursement sont déterminées au moyen de techniques d'évaluation fondées sur les flux de trésorerie. Comme l'indique le paragraphe 6.32, selon la technique employée :
- (a) procéder à l'estimation peut être coûteux et complexe ;
 - (b) les données d'entrée peuvent comporter de la subjectivité et leur caractère valable, comme celui du processus même, peut être difficile à vérifier. Par conséquent, il est possible que des actifs ou des passifs identiques soient évalués à des montants différents, ce qui réduit la comparabilité.
- 6.44 Parce que la valeur d'utilité et la valeur de remboursement sont déterminées dans la perspective de l'entité comptable, leur utilisation pourrait aboutir à des évaluations différentes pour des actifs et des passifs identiques d'entités différentes, ce qui réduit sans doute la comparabilité. En comparaison, parce que la juste valeur a recours aux hypothèses des intervenants du marché, son utilisation par des entités différentes devrait en théorie aboutir à des estimations identiques pour des éléments identiques.
- 6.45 Lorsque des actifs sont utilisés en combinaison avec d'autres, il est souvent impossible de leur attribuer individuellement une valeur d'utilité sensée. On détermine plutôt la valeur d'utilité du groupe d'actifs, puis on la répartit entre les éléments de ce groupe, ce qui peut être coûteux et complexe. Par conséquent, la valeur d'utilité ne constitue pas nécessairement une base d'évaluation pratique pour la réévaluation périodique de tels actifs. Elle peut cependant l'être pour la réévaluation occasionnelle d'actifs (par exemple, pour procéder à un test de dépréciation afin de déterminer si le coût historique peut être entièrement recouvré).
- 6.46 De plus, les estimations de la valeur d'utilité et de la valeur de remboursement peuvent, sans que ce soit voulu, refléter des synergies créées avec d'autres actifs et passifs et ainsi ne pas représenter uniquement l'évaluation de l'élément qui est censé être évalué.

Résumé de l'information fournie par les différentes bases d'évaluation

- 6.47 Le tableau 6.1 résume l'information que les bases d'évaluation décrites aux paragraphes 6.6 à 6.46 fournissent dans l'état de la situation financière et l'état ou les états de la performance financière.

Tableau 6.1 : Information fournie par les diverses bases d'évaluation**Actif**

	Évaluations au coût historique	Évaluations à la valeur actuelle	
		Juste valeur (hypothèses des intervenants du marché)	Valeur d'utilité (hypothèses spécifiques à l'entité)
État de la situation financière	Le coût recouvrable de la partie non consommée (ou non perçue) d'un actif (comprend les coûts de transaction occasionnés par l'acquisition).	Le prix qu'on obtiendrait pour transférer l'actif.	La valeur actualisée des flux de trésorerie estimatifs attendus de l'utilisation continue de l'actif et de sa sortie à la fin de sa durée d'utilité (comprend la valeur actualisée des coûts de transfert futurs).
État ou états de la performance financière ^{(a), (b)}	Les produits et les charges occasionnés par la comptabilisation initiale d'échanges de valeur inégale.	Les produits et les charges occasionnés par la comptabilisation initiale d'échanges de valeur inégale.	Les produits et les charges occasionnés par la comptabilisation initiale d'échanges de valeur inégale.
	—	Les coûts de transaction occasionnés par l'acquisition de l'actif.	Les coûts de transaction occasionnés par l'acquisition de l'actif.
	Le coût historique des ressources économiques consommées au cours de la période (par l'intermédiaire du coût des ventes, des amortissements, etc.).	La juste valeur, au moment de leur consommation, des ressources économiques consommées au cours de la période.	La valeur d'utilité, au moment de la prestation, des ressources économiques consommées au cours de la période.
	Les produits d'intérêts (seulement dans le cas des actifs financiers).	Les produits d'intérêts (s'ils sont indiqués séparément).	Les produits d'intérêts (s'ils sont indiqués séparément).
	Les pertes de valeur (par rapport au coût historique antérieur).	Les pertes de valeur (si elles sont indiquées séparément).	Les pertes de valeur (si elles sont indiquées séparément).
	Les produits ou les charges occasionnés par les ventes d'actifs de la période (comprend les coûts de transaction engagés à ces occasions, qui peuvent ne pas être indiqués séparément).	Les coûts de transaction occasionnés par la sortie et, si la contrepartie reçue est supérieure (ou inférieure) à la juste valeur à la date de la sortie, le produit net (ou la charge nette).	Les coûts de transaction occasionnés par la sortie et, si la contrepartie reçue est supérieure (ou inférieure) à la valeur d'utilité à la date de la sortie, le produit net (ou la charge nette).
	—	La réévaluation occasionnée par : (a) les changements dans les estimations de flux de trésorerie ; (b) les changements dans les taux d'intérêt ; (c) les changements dans le montant ou le prix correspondant au risque.	La réévaluation occasionnée par : (a) les changements dans les estimations de flux de trésorerie ; (b) les changements dans les taux d'intérêt ; (c) les changements dans le montant ou le prix correspondant au risque.
(a) Les éléments ne sont pas tous présents dans chaque période.			
(b) La présentation des éléments de produits et de charges dans l'état ou les états de la performance financière ainsi que les informations à fournir à leur sujet font l'objet du chapitre 7.			

Tableau 6.1 — *suite***Passif**

	Évaluations au coût historique	Évaluations à la valeur actuelle	
		Juste valeur (hypothèses des intervenants du marché)	Valeur de remboursement (hypothèses spécifiques à l'entité)
État de la situation financière	La contrepartie nette de la prise en charge de la partie non acquittée d'un passif, plus tout excédent de la valeur actualisée des flux de trésorerie estimatifs sur la contrepartie nette (la contrepartie est nette des coûts de transaction).	Le prix qu'on paierait pour transférer le passif.	La valeur actualisée de l'estimation des flux de trésorerie auxquels l'acquittement du passif donnera lieu.
État ou états de la performance financière ^{(a), (b)}	Les produits et les charges occasionnés par la comptabilisation initiale d'échanges de valeur inégale.	Les produits et les charges occasionnés par la comptabilisation initiale d'échanges de valeur inégale.	Les produits et les charges occasionnés par la comptabilisation initiale d'échanges de valeur inégale.
	—	Les coûts de transaction occasionnés par la prise en charge du passif.	Les coûts de transaction occasionnés par la prise en charge du passif.
	La contrepartie offerte par les clients, etc. pour les obligations dont l'entité s'est acquittée au cours de la période.	La juste valeur, au moment de la prestation, des obligations de prestation dont l'entité s'est acquittée au cours de la période.	La valeur de remboursement, au moment de la prestation, des obligations de prestation dont l'entité s'est acquittée au cours de la période.
	Les charges d'intérêts.	Les charges d'intérêts (si elles sont indiquées séparément).	Les charges d'intérêts.
	Les pertes sur passif attribuables à des contrats devenus (plus) déficitaires au cours de la période.	Les pertes sur passif attribuables à des contrats devenus (plus) déficitaires au cours de la période (si elles sont indiquées séparément).	Les pertes sur passif attribuables à des contrats devenus (plus) déficitaires au cours de la période (si elles sont indiquées séparément).
	Les produits ou les charges occasionnés par les règlements ou transferts de passifs de la période (comprend les coûts de transaction engagés à ces occasions, qui peuvent ne pas être indiqués séparément).	Les coûts de transaction occasionnés par le règlement ou le transfert et, si la contrepartie versée est supérieure (ou inférieure) à la juste valeur à la date du règlement ou du transfert, la charge nette (ou le produit net).	Les coûts de transaction occasionnés par le règlement ou le transfert et, si la contrepartie versée est supérieure (ou inférieure) à la valeur de remboursement à la date du règlement ou du transfert, la charge nette (ou le produit net).
	—	La réévaluation occasionnée par : (a) les changements dans les estimations de flux de trésorerie ; (b) les changements dans les taux d'intérêt ; (c) les changements dans le montant ou le prix correspondant au risque.	La réévaluation occasionnée par : (a) les changements dans les estimations de flux de trésorerie ; (b) les changements dans les taux d'intérêt ; (c) les changements dans le montant ou le prix correspondant au risque.
(a) Les éléments ne sont pas tous présents dans chaque période.			
(b) La présentation des éléments de produits et de charges dans l'état ou les états de la performance financière ainsi que les informations à fournir à leur sujet font l'objet du chapitre 7.			

Facteurs à prendre en considération dans le choix d'une base d'évaluation

- 6.48 Alors que les paragraphes 6.4 à 6.47 présentent l'information fournie ainsi que les avantages et les désavantages pour chaque base d'évaluation, les paragraphes qui suivent traitent des facteurs à prendre en considération dans le choix d'une base d'évaluation pour un actif ou un passif ainsi que les produits et charges connexes. L'importance relative de chacun de ces facteurs dépendra des faits et des circonstances.

- 6.49 Pour que l'information fournie par une base d'évaluation en particulier soit utile aux utilisateurs des états financiers, elle doit être pertinente et donner une image fidèle de ce qu'elle est censée représenter. De plus, elle doit autant que possible être comparable, vérifiable, diffusée rapidement et compréhensible.
- 6.50 Comme sur tout autre aspect de l'information financière, la contrainte du coût pèse sur le choix d'une base d'évaluation. Il faut donc que les avantages qui se rattachent à l'information fournie aux utilisateurs des états financiers par une base d'évaluation donnée soient suffisants pour justifier le coût de fourniture de cette information.
- 6.51 Les évaluations d'actifs, de passifs, de produits et de charges trouvent une utilisation dans l'évaluation des éléments comptabilisés, mais aussi en matière de présentation et d'informations à fournir. Les propos qui suivent concernant les facteurs à prendre en considération dans le choix d'une base d'évaluation sont centrés sur l'évaluation des éléments comptabilisés. Une partie de ces considérations peut néanmoins s'appliquer également à la présentation par voie de notes des évaluations d'actifs et de passifs non comptabilisés.
- 6.52 Les paragraphes 6.53 à 6.63 traitent des facteurs à prendre en considération dans le choix d'une base d'évaluation sous l'angle des caractéristiques qualitatives de l'information financière utile. Les paragraphes 6.64 à 6.73 traitent de facteurs supplémentaires à prendre en considération dans le choix d'une base d'évaluation au moment de la comptabilisation initiale. L'évaluation initiale et l'évaluation ultérieure ne peuvent être considérées séparément. Si la base d'évaluation utilisée pour l'évaluation initiale n'est pas cohérente avec celle utilisée pour l'évaluation ultérieure, des produits et des charges se trouveront comptabilisés uniquement en raison du changement de base d'évaluation. Or, la comptabilisation de ces produits et charges pourrait donner l'impression qu'une transaction ou un autre événement a eu lieu, alors que ce n'est en fait pas le cas. C'est pourquoi le choix d'une base d'évaluation pour un actif ou un passif et les produits et charges connexes nécessite la prise en considération tant de l'évaluation initiale que de l'évaluation ultérieure.

Pertinence

- 6.53 Lorsqu'on choisit une base d'évaluation, il est important de s'interroger sur l'information que cette base d'évaluation produira, tant dans l'état de la situation financière que dans l'état ou les états de la performance financière.
- 6.54 Pour qu'elle produise de l'information pertinente, il importe de prendre en considération les facteurs suivants dans le choix d'une base d'évaluation pour un actif ou un passif et les produits et charges connexes :
- (a) la manière dont cet actif ou ce passif contribuera aux flux de trésorerie futurs, facteur qui dépend en partie de la nature des activités de l'entité. Par exemple, si un bien immobilier est réalisé par voie de vente, il produira des flux de trésorerie par cette vente, mais s'il est utilisé en combinaison avec d'autres actifs dans la production de biens et de services, il contribuera aux flux de trésorerie que produira la vente des biens et des services ;
 - (b) les caractéristiques de cet actif ou de ce passif (par exemple, la nature ou l'étendue de la variabilité des flux de trésorerie de l'élément ou encore la sensibilité de la valeur de l'élément aux variations des facteurs du marché et des autres risques inhérents à cet élément).
- 6.55 L'un des facteurs qui influent sur la pertinence de l'information fournie par une base d'évaluation est le degré d'incertitude relative aux estimations que comporte cette information (voir les paragraphes 2.12 et 2.13). Un degré d'incertitude élevé n'interdit pas d'utiliser une estimation qui fournit l'information la plus pertinente. Par contre, dans certains cas, le degré d'incertitude est si élevé qu'on pourra sans doute fournir une information plus pertinente en utilisant une base d'évaluation différente. De plus, si, pour un actif ou un passif, aucune base d'évaluation ne permet de fournir de l'information pertinente, il n'est pas approprié de comptabiliser cet actif ou ce passif (voir le paragraphe 5.13).
- 6.56 L'incertitude relative aux estimations n'est pas la même chose que l'incertitude relative au résultat. Par exemple, si la juste valeur d'un actif est observable dans un marché actif, aucune incertitude n'est associée à son évaluation, même si le montant des flux de trésorerie qu'aura produits l'actif en définitive est incertain. N'empêche que l'incertitude relative au résultat peut parfois contribuer à l'incertitude relative aux estimations. Par exemple, il se peut qu'il y ait un degré d'incertitude élevé quant aux flux de trésorerie que produira un actif unique (incertitude relative au résultat) et que l'estimation de la valeur actuelle de cet actif dépende d'un modèle dont la validité n'est pas établie, alimenté de données d'entrée difficilement vérifiables.

Image fidèle

- 6.57 Comme le signalent les paragraphes 2.15 et 2.19, une image parfaitement fidèle est exempte d'erreur, ce qui ne veut pas dire que les évaluations doivent être parfaites à tous égards. Par exemple, une estimation d'un prix inobservable peut constituer une image fidèle si elle est décrite comme étant une estimation, si la nature et les limites du processus d'estimation sont expliquées et si aucune erreur n'est commise lors du choix et de l'application de la méthode d'estimation.
- 6.58 Lorsqu'il existe un quelconque lien entre des actifs et des passifs, l'utilisation de bases d'évaluation différentes pour ces actifs et pour ces passifs peut créer une incohérence dans l'évaluation (« non-concordance comptable »). Les incohérences d'évaluation peuvent avoir pour résultat que les états financiers ne donnent pas une image fidèle de la situation financière et de la performance financière de l'entité. Par conséquent, dans certaines circonstances, l'emploi de bases d'évaluations semblables pour des actifs et des passifs qui sont liés peut fournir aux utilisateurs des états financiers de l'information plus utile que ne le ferait l'emploi de bases d'évaluation dissemblables. Cela est particulièrement probable dans le cas où les flux de trésorerie d'un élément sont contractuellement liés à ceux d'un autre élément.

Caractéristiques qualitatives auxiliaires

- 6.59 Les caractéristiques qualitatives auxiliaires que sont la comparabilité, la vérifiabilité et la compréhensibilité entrent aussi en ligne de compte dans le choix d'une base d'évaluation. L'autre caractéristique qualitative auxiliaire qu'est la rapidité n'a par contre aucune conséquence particulière pour l'évaluation.
- 6.60 La comparabilité implique l'utilisation des mêmes bases d'évaluation d'une période à l'autre et d'une entité à l'autre. N'employer qu'un nombre limité de bases d'évaluation contribue à la comparabilité.
- 6.61 La vérifiabilité implique l'utilisation de bases d'évaluation qui aboutissent à des évaluations pouvant être indépendamment corroborées, d'une manière directe (telle l'observation des prix) ou indirecte (telle la vérification des données d'entrée d'un modèle). Si une évaluation particulière n'est pas vérifiable, il sera peut-être nécessaire de fournir des informations par voie de notes pour permettre aux utilisateurs des états financiers de connaître les hypothèses utilisées. Dans de tels cas, le choix d'une base d'évaluation différente est parfois à envisager.
- 6.62 La compréhensibilité dépend en partie du nombre de bases d'évaluation différentes utilisées et des changements qu'elles peuvent connaître au fil du temps. En général, si le nombre de bases d'évaluation utilisées dans un jeu d'états financiers augmente, l'information produite gagne en complexité (devenant donc moins compréhensible), et les totaux et sous-totaux de l'état de la situation financière et de l'état ou des états de la performance financière perdent en signification. Par ailleurs, il peut convenir d'augmenter le nombre de bases d'évaluation utilisées si c'est ce qu'il faut faire pour fournir de l'information d'une pertinence accrue.
- 6.63 Un changement de base d'évaluation est susceptible de diminuer la compréhensibilité des états financiers, mais peut être justifié si la perte de compréhensibilité est compensée par d'autres facteurs, par exemple une augmentation de la pertinence de l'information. En pareil cas, il peut être nécessaire de fournir des informations par voie de notes pour permettre aux utilisateurs de comprendre les produits et les charges comptabilisés par suite du changement.

Facteurs propres à l'évaluation initiale

- 6.64 Alors que les paragraphes 6.48 à 6.63 traitent des facteurs à prendre en considération dans le choix d'une base pour l'évaluation initiale ou ultérieure, les paragraphes suivants traitent de facteurs supplémentaires, qui n'entrent en ligne de compte qu'à l'évaluation initiale.
- 6.65 La comptabilisation initiale d'actifs et de passifs peut résulter :
- (a) d'échanges d'éléments de valeurs semblables (voir les paragraphes 6.66 à 6.68) ;
 - (b) de transactions conclues avec des titulaires de droits patrimoniaux (voir le paragraphe 6.69) ;
 - (c) d'échanges d'éléments de valeurs différentes (voir les paragraphes 6.70 et 6.71) ;
 - (d) de la construction d'un actif par l'entité elle-même (voir les paragraphes 6.72 et 6.73).

Échanges d'éléments de valeurs semblables

- 6.66 Il pourrait y avoir échange d'éléments de valeurs semblables dans les cas suivants :
- (a) l'entité acquiert un actif et contracte un passif en échange. L'évaluation initiale se fait normalement au même montant pour l'actif et le passif. Ni produit, ni charge n'est comptabilisé par suite de la transaction, excepté lorsque les coûts de transaction ne sont pas inclus dans l'évaluation initiale de l'actif ou du passif ;
 - (b) l'entité acquiert un actif ou contracte un passif en échange d'un autre actif ou d'un autre passif. C'est l'évaluation initiale de l'actif acquis (ou du passif contracté) qui détermine si le transfert de l'autre actif ou passif donne lieu à un produit ou à une charge.
- 6.67 Normalement, à la comptabilisation initiale, le coût de l'actif ou du passif est semblable à sa juste valeur, sauf si les coûts de transaction sont significatifs. Même si ces deux valeurs sont semblables, il demeure nécessaire d'indiquer la base d'évaluation utilisée pour l'évaluation initiale. Si c'est le coût historique qui servira aux évaluations ultérieures, il convient normalement de l'utiliser aussi pour l'évaluation initiale. De même, si c'est une valeur actuelle qui servira aux évaluations ultérieures, elle convient normalement aussi à l'évaluation initiale. On évite ainsi de changer inutilement de base d'évaluation au moment de la première évaluation ultérieure (voir le paragraphe 6.63).
- 6.68 Dans certains cas, l'évaluation initiale de l'un des éléments échangés peut devoir servir de coût présumé pour l'autre élément. Le coût présumé fait l'objet du paragraphe 6.11.

Transactions conclues avec les titulaires de droits patrimoniaux

- 6.69 Si l'entité reçoit un actif d'un titulaire de droits patrimoniaux actuels ou nouveaux, il conviendra normalement :
- (a) d'évaluer initialement l'actif à une valeur actuelle, celle-ci constituant en outre le coût présumé de l'actif à cette date dans le cas où l'actif sera ultérieurement évalué au coût historique ;
 - (b) de comptabiliser un apport des titulaires de droits patrimoniaux, déduction faite de la valeur actuelle de la contrepartie qui leur est offerte, le cas échéant.

Échanges d'éléments de valeurs différentes

- 6.70 Parfois, les deux éléments échangés sont de valeurs différentes, par exemple parce que le prix de transaction est influencé par la relation qu'entretiennent les parties ou par le fait que l'une d'elles est en difficulté financière ou subit quelque autre contrainte. Dans de tels cas, évaluer au coût historique l'actif acquis ou le passif contracté peut ne pas représenter fidèlement les produits ou les charges (par exemple, la perte occasionnée par un trop-perçu ou le gain occasionné par une acquisition à des conditions avantageuses).
- 6.71 À d'autres occasions, un actif est acquis ou un passif est contracté sans contrepartie, par exemple lorsqu'un actif est reçu en don ou qu'un passif obligeant à verser un dédommagement ou une pénalité résulte d'un acte fautif. Dans de tels cas, évaluer à un coût historique nul l'actif acquis ou le passif contracté ne donnera vraisemblablement pas une image fidèle des actifs et des passifs de l'entité. Par conséquent, il peut être approprié d'évaluer ces actifs et passifs à une valeur actuelle et de comptabiliser l'écart en produits ou en charges.

Actifs construits par l'entité elle-même

- 6.72 On peut éviter des changements inutiles de base d'évaluation en évaluant les actifs construits par l'entité elle-même selon la base qui sera ultérieurement utilisée (par exemple, au coût historique dans le cas où l'évaluation ultérieure de l'actif se fera au coût historique, et à une valeur actuelle dans le cas où cette évaluation ultérieure se fera à une valeur actuelle).
- 6.73 L'évaluation de l'actif à sa juste valeur à la date d'achèvement pourrait fournir, par l'entremise des produits ou des charges comptabilisés à l'achèvement, de l'information pertinente sur l'efficacité de sa construction. Il serait donc justifié de changer de base d'évaluation pour passer du coût historique à la juste valeur. Par contre, la juste valeur d'un actif unique ou construit sur mesure peut être difficile à déterminer, de sorte que, souvent, le coût de cette détermination excédera les avantages.

Plus d'une base d'évaluation pertinente

- 6.74 Il faut parfois utiliser plus d'une base d'évaluation pour fournir de l'information pertinente sur un actif, un passif, un produit ou une charge.
- 6.75 Dans la plupart des cas, la manière la plus compréhensible de fournir cette information consiste :
- (a) à utiliser une seule base d'évaluation pour l'actif ou le passif dans l'état de la situation financière et pour les produits ou les charges connexes dans l'état ou les états de la performance financière ;
 - (b) à présenter par voie de notes des informations supplémentaires établies selon l'autre base d'évaluation.
- 6.76 Dans certains cas, cependant, en raison du mode de contribution de l'actif ou du passif aux flux de trésorerie futurs (qui dépend en partie de la nature des activités de l'entité) ou encore des caractéristiques de l'actif ou du passif, la pertinence de l'information fournie dans l'état de la situation financière et dans l'état ou les états de la performance financière se trouve accrue si on utilise :
- (a) une base d'évaluation à la valeur actuelle pour l'actif ou le passif dans l'état de la situation financière ;
 - (b) une base d'évaluation différente pour la détermination des produits ou des charges connexes dans l'état du résultat net (voir le paragraphe 7.25).
- 6.77 En pareil cas, le total des produits ou des charges occasionnés par la variation de la valeur actuelle figurant dans l'état de la situation financière se divise en deux composantes :
- (a) dans l'état du résultat net figurent les produits ou les charges évalués suivant la base d'évaluation choisie pour cet état ;
 - (b) dans les autres éléments du résultat global (voir le paragraphe 7.19) figurent les produits ou les charges restants. Le cumul des produits et des charges compris dans les autres éléments du résultat global est égal à la différence entre la valeur comptable déterminée selon la base d'évaluation choisie pour l'état de la situation financière et la valeur comptable déterminée selon la base d'évaluation choisie pour la détermination du résultat net.

Évaluation des capitaux propres

- 6.78 Le montant total figurant au titre des capitaux propres dans l'état de la situation financière (total des capitaux propres) n'est pas directement évalué ; il correspond plutôt à la somme des valeurs comptables de tous les actifs comptabilisés, moins la somme des valeurs comptables de tous les passifs comptabilisés.
- 6.79 Parce que les états financiers à usage général ne sont pas destinés à indiquer la valeur de l'entité, le total des capitaux propres ne correspond généralement :
- (a) ni à la valeur de marché totale des actions de l'entité ;
 - (b) ni à la somme qu'on pourrait obtenir en vendant l'entité dans son ensemble en situation de continuité d'exploitation ;
 - (c) ni à la somme qu'on pourrait obtenir en vendant tous ses actifs après avoir réglé tous ses passifs.
- 6.80 Même si le total des capitaux propres n'est pas directement évalué, certaines classes ou catégories de capitaux propres peuvent l'être. La valeur totale attribuée à une classe ou à une catégorie de capitaux propres peut être positive ou, dans certaines situations, négative. De même, le total des capitaux propres est généralement positif, mais il peut aussi être négatif ; tout dépend des actifs et des passifs comptabilisés et de leur évaluation.

Chapitre 7 : Présentation et informations à fournir

Introduction

- 7.1 Le présent chapitre traite :
- (a) de l'objectif et de la portée des états financiers (paragraphe 7.2 à 7.7) ;
 - (b) de la présentation et des informations à fournir en tant qu'outils de communication (paragraphe 7.8 à 7.18) ;
 - (c) de l'information sur la performance financière (paragraphe 7.19 à 7.27).

Objectif et portée des états financiers

- 7.2 La portée des états financiers est déterminée par leur objectif, qui est de fournir, au sujet des actifs, des passifs, des capitaux propres, des produits et des charges de l'entité, de l'information utile à l'appréciation des perspectives d'entrées nettes futures de trésorerie de l'entité et de la gestion des ressources confiées à sa direction (voir le paragraphe 3.4). Cette information est fournie :
- (a) dans l'état de la situation financière et dans l'état ou les états de la performance financière, par la comptabilisation d'éléments répondants à la définition d'une composante des états financiers ;
 - (b) dans les autres parties des états financiers, y compris les notes annexes, par la fourniture d'informations sur :
 - (i) les éléments comptabilisés qui répondent à la définition d'une composante des états financiers ;
 - (ii) les éléments qui répondent à la définition d'une composante, mais qui ne sont pas comptabilisés ;
 - (iii) les flux de trésorerie ;
 - (iv) les apports des titulaires de droits patrimoniaux et les distributions à ces titulaires.
- 7.3 Les informations fournies dans les notes annexes comprennent :
- (a) des informations sur la nature des composantes comptabilisées et non comptabilisées et sur les risques qu'elles comportent ;
 - (b) la description des méthodes, hypothèses et jugements, ainsi que des changements dont ils font l'objet, qui influent sur les montants présentés ou indiqués.
- 7.4 Les états financiers ne contiennent des informations prospectives au sujet de transactions ou d'événements futurs, probables ou possibles, que si ces informations renseignent avec pertinence sur les actifs, les passifs et les capitaux propres de l'entité qui existaient à la date de clôture ou ont existé au cours de la période (même s'ils n'étaient pas comptabilisés), ou sur les produits et les charges de l'entité pour la période. Par exemple, si l'évaluation d'un actif ou d'un passif se fait par l'estimation de flux de trésorerie futurs, des informations sur ces flux de trésorerie estimatifs peuvent être nécessaires à la compréhension des évaluations communiquées.
- 7.5 Des informations prospectives d'autres types sont parfois fournies à l'extérieur des états financiers, par exemple dans le rapport de gestion.
- 7.6 Les informations sur les transactions ou autres événements qui ont eu lieu après la date de clôture sont incluses dans les états financiers si elles sont nécessaires à l'atteinte de l'objectif des états financiers.
- 7.7 Les états financiers contiennent de l'information comparative au sujet des périodes précédentes. Cette information est pertinente parce qu'elle aide les utilisateurs à voir et à apprécier les variations et les tendances.

Présentation et informations à fournir en tant qu'outils de communication

- 7.8 Les états financiers présentent, dans l'état de la situation financière et dans l'état ou les états de la performance financière, de l'information sur les actifs, passifs, capitaux propres, produits et charges comptabilisés. Ils communiquent aussi des informations supplémentaires sur ces éléments comptabilisés et d'autres informations pertinentes pour les utilisateurs. Une communication efficiente et efficace de cette information en améliore la pertinence et concourt à une représentation fidèle des actifs, passifs, capitaux propres, produits et charges. Une telle communication rehausse également la compréhensibilité et la comparabilité de l'information contenue dans les états financiers. Une communication efficiente et efficace consiste notamment :
- (a) à adopter un classement structuré pour les informations, de manière à présenter ensemble les éléments semblables et séparément les éléments dissemblables ;
 - (b) à regrouper les informations pour qu'elles ne soient pas obscurcies par un niveau de détail inutile ;
 - (c) à utiliser des objectifs et des principes en matière de présentation et d'informations à fournir plutôt que des règles pouvant inciter à une conformité purement machinale.
- 7.9 Comme sur tout autre aspect de l'information financière, la contrainte du coût pèse sur les décisions en matière de présentation et d'informations à fournir. Les avantages apportés par les informations présentées et indiquées doivent être suffisants pour justifier le coût de la fourniture de ces informations.

Classement

- 7.10 Le classement est l'action de trier les éléments d'actif, de passif, de capitaux propres, de produits et de charges en fonction de caractéristiques communes. Ces caractéristiques comprennent, sans toutefois s'y limiter, la nature de l'élément, son rôle (sa fonction) dans les activités de l'entité et son mode d'évaluation.
- 7.11 Le classement s'applique à l'unité de comptabilisation choisie pour les actifs, passifs et capitaux propres (voir les paragraphes 4.57 à 4.63). Dans le cas des produits et des charges, par contre, il peut parfois convenir de décomposer le total des produits ou des charges occasionnés par une variation de la valeur comptable d'un actif ou d'un passif et d'en classer séparément les composantes. Ce traitement est approprié aux situations où les caractéristiques des composantes diffèrent au point que de les classer séparément rehausse la pertinence et la compréhensibilité de l'information financière.
- 7.12 Classer des éléments dissemblables ensemble obscurcit l'information pertinente, réduit la compréhensibilité et, par conséquent, n'aboutit pas à la communication de l'information la plus utile.
- 7.13 La compensation consiste à présenter comme un solde net unique dans l'état de la situation financière un actif et un passif que l'entité a comptabilisés et évalués comme des unités de comptabilisation séparées. Du fait qu'elle consiste à classer ensemble des éléments dissemblables, la compensation n'est généralement pas appropriée. Il est à noter qu'opérer la compensation d'actifs et de passifs n'est pas la même chose que de traiter un ensemble de droits et d'obligations comme une seule unité de comptabilisation (voir le paragraphe 4.60).

Regroupement

- 7.14 Le regroupement est l'action de totaliser des éléments qui ont des caractéristiques communes et sont classés ensemble. Le niveau de regroupement nécessaire peut varier d'une partie à l'autre des états financiers. Par exemple :
- (a) l'état de la situation financière et l'état ou les états de la performance financière comportent un niveau de regroupement élevé ;
 - (b) les notes annexes nécessitent souvent un niveau de regroupement relativement faible.
- 7.15 Le regroupement, en faisant la somme d'une grande quantité d'éléments, accroît l'utilité de l'information, mais rend invisibles certains de ces éléments. Par conséquent, la recherche d'un équilibre est nécessaire afin d'éviter que des informations pertinentes soient noyées dans un océan de détails ou obscurcies par un regroupement excessif.

Objectifs et principes en matière de présentation et d'informations à fournir

- 7.16 L'inclusion, dans les normes, d'objectifs particuliers en matière de présentation et d'informations à fournir permet à l'entité de reconnaître les informations pertinentes et de déterminer la manière la plus efficiente et la plus efficace de les communiquer.
- 7.17 Dans l'établissement d'exigences en matière de présentation et d'informations à fournir, le normalisateur doit trouver un équilibre entre :
- (a) d'une part, accorder aux entités la latitude nécessaire pour pouvoir fournir de l'information pertinente donnant une image fidèle de leurs actifs et passifs ainsi que des transactions et autres événements de la période ;
 - (b) d'autre part, exiger que l'information soit comparable d'une entité à l'autre et d'une période comptable à l'autre.
- 7.18 La communication efficiente et efficace de l'information exige également la prise en considération des principes suivants :
- (a) l'information propre à l'entité est plus utile que les formules standard et que l'information facile à trouver hors des états financiers ;
 - (b) la répétition d'information dans différentes parties des états financiers n'est habituellement pas nécessaire et nuit à la compréhensibilité des états financiers.

Information sur la performance financière

- 7.19 Afin de communiquer l'information sur la performance financière de manière efficiente et efficace, les produits et les charges figurant dans l'état ou les états de la performance financière sont classés :
- (a) soit dans l'état du résultat net, qui indique le résultat net comme un total ou un sous-total¹⁴ ;
 - (b) soit dans les autres éléments du résultat global.
- 7.20 L'état du résultat net a pour fin :
- (a) de dépeindre le rendement que l'entité a tiré de ses ressources économiques au cours de la période ;
 - (b) de fournir de l'information utile à l'appréciation des perspectives de flux de trésorerie futurs de l'entité et de la gestion des ressources confiées à sa direction.
- 7.21 Par conséquent, les produits et les charges contenus dans l'état du résultat net constituent la principale source d'information sur la performance financière de l'entité pour la période.
- 7.22 Le total ou le sous-total correspondant au résultat net fournit une représentation très résumée de la performance financière de l'entité pour la période. Beaucoup d'utilisateurs incorporent ce total ou ce sous-total dans leur analyse de la performance financière de l'entité pour la période, soit comme point de départ d'une analyse plus poussée, soit comme principal indicateur de la performance financière de l'entité pour la période. Il n'en reste pas moins nécessaire, pour acquérir une compréhension de la performance financière de l'entité pour la période, d'analyser tous les produits et les charges comptabilisés (y compris dans les autres éléments du résultat global), de même que les autres informations contenues dans les états financiers.
- 7.23 L'état du résultat net étant la principale source d'information sur la performance financière de l'entité pour la période, il existe une présomption selon laquelle tous les produits et toutes les charges y seront inclus. Cette présomption n'est pas réfutable en ce qui concerne :
- (a) les produits et les charges liés aux actifs et passifs évalués au coût historique ;
 - (b) les composantes des produits et des charges liés aux actifs et passifs évalués à des valeurs actuelles, si ces composantes sont isolables et sont de tel type qu'elles seraient présentes si les actifs et passifs connexes étaient évalués au coût historique. Par exemple, si un actif portant intérêt est évalué à une valeur actuelle et que les produits d'intérêts peuvent être isolés en tant que composante de la variation de la valeur comptable de l'actif, ces produits d'intérêts devraient être inclus dans l'état du résultat net.

¹⁴ Le présent *Cadre conceptuel* [en projet] ne spécifie pas si l'état ou les états de la performance financière se composent d'un seul ou de deux états. Par souci de concision, le terme « état du résultat net » y est employé pour désigner tant un état distinct (montrant le résultat net comme un total) qu'une section distincte (montrant le résultat net comme un sous-total) d'un état unique.

- 7.24 La présomption selon laquelle tous les produits et toutes les charges seront inclus dans l'état du résultat net n'est réfutable que si les conditions suivantes sont réunies :
- (a) les produits ou charges (ou composantes de produits ou de charges) sont liés à des actifs ou des passifs évalués à des valeurs actuelles et ne sont pas du type décrit au paragraphe 7.23(b) ;
 - (b) l'exclusion de ces produits ou charges (ou composantes de produits ou de charges) de l'état du résultat net rehausserait la pertinence des informations contenues dans cet état pour la période.
- Les produits ou charges (ou composantes de produits ou de charges) dont c'est le cas vont dans les autres éléments du résultat global.
- 7.25 Par exemple, les produits et les charges seront inclus dans les autres éléments du résultat global dans le cas où une valeur actuelle est choisie comme base d'évaluation d'un actif ou d'un passif dans l'état de la situation financière et qu'une base d'évaluation différente est choisie pour la détermination des produits et des charges connexes dans l'état du résultat net (voir les paragraphes 6.74 à 6.77).
- 7.26 Si des produits ou des charges sont inclus dans les autres éléments du résultat global dans une période donnée, il existe une présomption selon laquelle ils seront reclassés dans l'état du résultat net au cours d'une période future. Ce reclassement a lieu s'il rehausse la pertinence de l'information contenue dans l'état du résultat net de la période future.
- 7.27 La présomption selon laquelle il y aura reclassement pourra être réfutée si, par exemple, on ne sait pas sur quelle base se fonder pour déterminer la période où le reclassement rehausserait la pertinence de l'information contenue dans l'état du résultat net. L'impossibilité de trouver une telle base peut indiquer que les produits ou les charges en question ne devraient pas être inclus dans les autres éléments du résultat global.

Chapitre 8 : Concepts de capital et de maintien du capital

Ce chapitre est composé de passages repris du chapitre 4 du *Cadre conceptuel* actuel et légèrement modifiés à des fins d'uniformité terminologique. Afin de mettre les modifications en évidence, le texte supprimé est barré et le texte nouveau est souligné. De plus, la numérotation a changé (par exemple, « 4.1 » est devenu « 8.1 »), mais ce changement n'est pas indiqué par des marques de révision.

Concepts de capital

- 8.1 Un concept financier de capital est adopté par la plupart des entités pour préparer leurs états financiers. Selon un concept financier de capital, tel que celui de l'argent investi ou du pouvoir d'achat investi, le capital est synonyme d'actif net ou de capitaux propres de l'entité. Selon un concept physique de capital, tel que la capacité opérationnelle, le capital est considéré comme la capacité productive de l'entité, fondée, par exemple, sur les unités produites par jour.
- 8.2 Le choix du concept de capital approprié pour une entité doit être fondé sur les besoins des utilisateurs de ses états financiers. Ainsi, un concept financier de capital doit être adopté si les utilisateurs des états financiers se soucient d'abord du maintien du capital nominal investi ou du pouvoir d'achat du capital investi. Si, par contre, le principal souci des utilisateurs est la capacité opérationnelle de l'entité, il faut utiliser un concept physique de capital. Le concept choisi indique l'objectif à atteindre pour déterminer le résultat, même s'il peut y avoir certaines difficultés d'évaluation pour rendre le concept opérationnel.

Concepts de maintien du capital et détermination du résultat

- 8.3 Des concepts de capital décrits au paragraphe 8.1 découlent les concepts suivants de maintien du capital :
- (a) *Maintien du capital financier.* Selon ce concept, un bénéfice est obtenu uniquement lorsque le montant financier (ou en argent) de l'actif net à la clôture de la période dépasse le montant financier (ou en argent) de l'actif net à l'ouverture de la période, après exclusion de toute distribution aux ~~propriétaires titulaires de droits patrimoniaux~~ et de tout apport de ces ~~propriétaires titulaires~~ au cours de la période. Le maintien du capital financier peut être évalué soit en unités monétaires nominales, soit en unités de pouvoir d'achat constant.
 - (b) *Maintien du capital physique.* Selon ce concept, un bénéfice n'est obtenu que si la capacité de production physique (ou la capacité productive) de l'entité (ou les ressources ou fonds nécessaires pour atteindre cette capacité) à la clôture de la période, dépasse la capacité productive physique à l'ouverture de la période après exclusion de toute distribution aux ~~propriétaires titulaires de droits patrimoniaux~~ et de tout apport de ces ~~propriétaires titulaires~~ au cours de la période.
- 8.4 Le concept de maintien du capital se rapporte à la façon dont une entité définit le capital qu'elle cherche à maintenir. Il fournit le lien entre les concepts de capital et les concepts de résultat parce qu'il fournit le point de référence pour l'évaluation du résultat ; c'est un préalable nécessaire pour distinguer le rendement du capital d'une entité et le remboursement du capital ; seules les entrées d'actifs qui dépassent les montants nécessaires pour maintenir le capital peuvent être considérées comme du bénéfice et, par conséquent, comme un rendement du capital. Ainsi, le bénéfice est le montant résiduel qui reste après que les charges (y compris les ajustements de maintien du capital si nécessaires) ont été déduites des produits. Si les charges dépassent les produits, le montant résiduel est une perte nette.
- 8.5 Le concept de maintien du capital physique impose l'adoption du coût actuel comme convention d'évaluation. Le concept de maintien du capital financier, cependant, n'impose pas l'utilisation d'une convention particulière. Le choix de la convention pour l'application de ce concept dépend du type de capital financier que l'entité cherche à maintenir.
- 8.6 La principale différence entre les deux concepts de maintien du capital est le traitement des effets des changements de prix des actifs et des passifs de l'entité. En termes généraux, une entité a maintenu son capital si elle a autant de capital à la clôture de la période qu'elle en avait à l'ouverture de la période. Tout montant excédentaire par rapport à celui requis pour maintenir le capital à l'ouverture de la période est un bénéfice.
- 8.7 Selon le concept de maintien du capital financier, lorsque le capital est défini en termes d'unités monétaires nominales, le bénéfice représente l'accroissement du capital nominal en argent au cours de la période.

Ainsi, les accroissements des prix des actifs détenus au cours de la période, que l'on appelle par convention les profits de détention, sont, conceptuellement, des bénéfices. Ils peuvent ne pas être comptabilisés comme tels, cependant, jusqu'à ce que les actifs soient sortis au cours d'une transaction d'échange. Lorsque le concept de maintien du capital financier est défini en termes d'unités de pouvoir d'achat constant, le bénéfice représente l'accroissement de pouvoir d'achat investi au cours de la période. Ainsi, seule la part d'accroissement des prix des actifs qui excède l'accroissement du niveau général des prix est considéré comme un bénéfice. Le reste de l'accroissement est traité comme un ajustement de maintien du capital, et, en conséquence, fait partie des capitaux propres.

- 8.8 Selon le concept de maintien du capital physique, lorsque le capital est défini en termes de capacité productive physique, le bénéfice représente l'accroissement de ce capital au cours de la période. Tous les changements de prix affectant les actifs et les passifs de l'entité sont considérés comme des changements de l'évaluation de la capacité productive physique de l'entité. En conséquence, ils sont traités comme des ajustements de maintien du capital qui font partie des capitaux propres, et non pas comme des bénéfices.
- 8.9 Le choix des conventions d'évaluation et du concept de maintien du capital détermine le modèle comptable utilisé pour la préparation des états financiers. ~~Les différents modèles comptables possèdent différents degrés de pertinence et de fiabilité et, comme dans d'autres domaines, la direction doit chercher un équilibre entre la pertinence et la fiabilité.~~ Le présent *Cadre conceptuel* s'applique à toute une série de modèles comptables et donne des indications pour la préparation et la présentation des états financiers construits selon le modèle choisi. Actuellement, il n'est pas dans les intentions ~~du Conseil de l'IASB~~ de prescrire un modèle particulier, sauf dans des circonstances exceptionnelles, par exemple pour les entités qui présentent des états financiers dans la monnaie d'une économie hyperinflationniste. Cette intention sera cependant soumise à révision à la lumière de l'évolution mondiale.

Ajustements de maintien du capital

- 8.10 La réévaluation ou la réestimation des actifs et des passifs donne naissance à des augmentations ou à des diminutions des capitaux propres. Bien que ces augmentations ou ces diminutions satisfassent à la définition des produits et des charges, elles ne sont pas incluses dans le compte de résultat selon certains concepts de maintien du capital. Au contraire, ces éléments sont inclus dans les capitaux propres en tant qu'ajustements de maintien du capital ou réserves de réévaluation. ~~Ces concepts de maintien du capital sont traités dans les paragraphes 4.57 à 4.65 du présent *Cadre conceptuel*.~~

L'IASB propose l'ajout d'une annexe. Comme elle est nouvelle, aucun texte n'est souligné ou barré.

Annexe A

Techniques d'évaluation fondées sur les flux de trésorerie

La présente annexe fait partie intégrante du Cadre conceptuel de l'information financière [en projet].

- A1 Il arrive parfois qu'une évaluation établie selon l'une des bases d'évaluation décrites au chapitre 6 ne puisse être obtenue par observation. On peut alors avoir recours, dans certains cas, à une estimation réalisée au moyen d'une technique d'évaluation fondée sur les flux de trésorerie. Plus particulièrement :
- (a) la valeur d'utilité d'un actif et la valeur de remboursement d'un passif peuvent seulement être déterminées au moyen d'une telle technique ;
 - (b) si la juste valeur ne peut pas être observée, il faudra procéder à son estimation au moyen d'une technique d'évaluation fondée sur les flux de trésorerie ou d'une autre technique.
- A2 Les techniques d'évaluation fondées sur les flux de trésorerie ne sont pas des bases d'évaluation, mais permettent plutôt de faire des estimations. Par conséquent, lorsqu'on a recours à une telle technique, il faut voir quel est l'objectif poursuivi (c'est-à-dire la base d'évaluation utilisée) et déterminer, selon cet objectif, si les facteurs suivants entrent en ligne de compte dans l'utilisation de la technique :
- (a) les estimations des flux de trésorerie futurs ;
 - (b) les variations possibles, en raison de l'incertitude inhérente à ces flux, du montant et de l'échéance estimatifs des flux de trésorerie futurs de l'actif ou du passif faisant l'objet de l'évaluation (voir les paragraphes A6 à A10) ;
 - (c) la valeur temps de l'argent ;
 - (d) le prix pour supporter l'incertitude inhérente aux flux de trésorerie (c'est-à-dire une prime ou une décote de risque). Les techniques utilisées pour évaluer un montant unique compris dans la partie centrale de l'intervalle des flux de trésorerie possibles ne tiennent pas compte de ce prix (voir les paragraphes A6 à A10). Il dépend de l'ampleur de l'incertitude et reflète le fait que les investisseurs paient généralement moins pour un actif (ou s'attendent généralement à recevoir plus pour la prise en charge d'un passif) dont les flux de trésorerie sont incertains que pour un actif (passif) dont les flux de trésorerie sont certains ;
 - (e) les autres facteurs, comme la liquidité, dont les intervenants du marché tiendraient compte dans les circonstances.
- A3 Pour un passif, les facteurs énumérés au paragraphe A2(b) et (d) englobent la possibilité de défaut d'acquittement du passif de la part de l'entité (son propre risque de crédit).
- A4 Les facteurs énumérés au paragraphe A2 ne sont pas tous pris en compte pour toutes les évaluations fondées sur les flux de trésorerie. Toutefois, si l'on a recours à une telle technique pour estimer la juste valeur, il faut tenir compte de tous les facteurs et adopter la perspective des intervenants du marché. Les estimations de la valeur de remboursement ou de la valeur d'utilité adoptent quant à elles la perspective de l'entité.
- A5 Il est possible d'appliquer les techniques d'évaluation fondées sur les flux de trésorerie pour adapter les bases d'évaluation (par exemple, s'écarter de la juste valeur en choisissant de ne mettre à jour que certains des facteurs énumérés au paragraphe A2). Le fait d'adapter les bases d'évaluation peut fournir des informations plus pertinentes aux utilisateurs des états financiers, mais parfois aussi plus difficiles à comprendre. Par conséquent, les raisons pour lesquelles une norme a recours à des adaptations devront être expliquées dans la base des conclusions de cette norme.

Variations possibles des estimations du montant et du calendrier des flux de trésorerie

- A6 Les incertitudes relatives au montant des flux de trésorerie sont des caractéristiques importantes des actifs et des passifs. Lorsqu'on évalue un actif ou un passif par référence à des flux de trésorerie futurs incertains, il faut, pour représenter l'intervalle des flux de trésorerie possibles, choisir un montant unique. Le montant le plus pertinent se situe habituellement dans la partie centrale de cet intervalle (estimation de la valeur centrale).
- A7 Des estimations de la valeur centrale différentes fournissent des informations distinctes. Par exemple :

- (a) la valeur attendue (l'espérance mathématique, aussi appelée moyenne statistique) reflète l'ensemble de l'intervalle de résultats possibles et accorde plus d'importance à ceux qui sont les plus probables. Elle ne vise pas à prédire l'entrée ou la sortie de trésorerie (ou de tout autre avantage économique) à laquelle l'actif ou le passif donnera ultimement lieu ;
- (b) le montant maximal plus probable qu'improbable (similaire à une médiane statistique) est celui pour lequel la probabilité de perte ultérieure n'est pas plus élevée que 50 % et la probabilité de gain ultérieur n'est pas plus élevée que 50 % ;
- (c) le résultat le plus probable (le mode statistique) prédit l'entrée ou la sortie de trésorerie à laquelle l'actif ou le passif donnera ultimement lieu.

A8 L'exemple suivant illustre chacune de ces estimations de la valeur centrale :

Exemple

Probabilité (%)	Flux de trésorerie (UM) ^(a)
40	100
30	200
30	500

(a) Dans le présent *Cadre conceptuel* [en projet], les sommes sont libellées en « unités monétaires » (UM).

Dans cet exemple :

- (a) La valeur attendue (la moyenne) est de 250 UM ($40 \% \times 100 \text{ UM} + 30 \% \times 200 \text{ UM} + 30 \% \times 500 \text{ UM}$).
- (b) Le montant maximal plus probable qu'improbable (la médiane) est de 200 UM. (La probabilité que le flux de trésorerie soit supérieur à 200 UM est de moins de 50 % et la probabilité qu'il soit inférieur à 200 UM est de moins de 50 %.)
- (c) Le résultat le plus probable (mode) est de 100 UM. Il s'agit du résultat auquel est associée la probabilité la plus élevée.

A9 Comme le signale le paragraphe A2, l'estimation centrale ne tient pas compte du prix qui se rattache au fait de supporter l'incertitude liée à l'écart possible entre le résultat ultime et l'estimation de la valeur centrale.

A10 Aucune estimation de la valeur centrale ne renseigne de manière exhaustive sur l'intervalle de résultats possibles. Pour ce faire, il peut s'avérer nécessaire de fournir d'autres informations.

Annexe B

Glossaire

Le présent glossaire est tiré du *Cadre conceptuel de l'information financière* [en projet].

actif (ou élément d'actif)	Ressource économique actuelle que l'entité contrôle du fait d'événements passés.	CC 4.4
base d'évaluation	Caractéristique déterminée de l'élément évalué (par exemple, le coût historique, la juste valeur ou la valeur de règlement).	CC 6.2
capitaux propres	Intérêts résiduels dans l'actif de l'entité, déduction faite de son passif.	CC 4.4
caractéristique qualitative (de l'information financière utile)	Caractéristique de l'information financière qui la rend utile aux principaux utilisateurs des rapports financiers à usage général.	CC 2.1
caractéristique qualitative auxiliaire	Caractéristique qualitative qui renforce l'utilité de l'information financière pertinente et fidèle.	CC 2.4, 2.22
caractéristiques qualitatives essentielles	Caractéristiques qualitatives que l'information financière doit posséder pour être utile aux principaux utilisateurs des rapports financiers à usage général. Il s'agit de la pertinence et de la fidélité.	CC 2.4
charges	Diminutions d'actif et accroissements de passif qui se soldent par des diminutions de capitaux propres autres que celles se rattachant aux distributions aux titulaires de droits patrimoniaux.	CC 4.4
classement	Action de trier les éléments d'actif, de passif, de capitaux propres, de produits et de charges en fonction de caractéristiques communes.	CC 7.10
comparabilité	Caractéristique qualitative auxiliaire qui permet aux utilisateurs de relever les similitudes et les différences entre des éléments.	CC 2.24
compensation	Fait de présenter comme un solde net unique dans l'état de la situation financière un actif et un passif que l'entité a comptabilisés et évalués comme des unités de comptabilisation séparées.	CC 7.13
compréhensibilité	Caractéristique qualitative auxiliaire que possède l'information qui est classée, définie et présentée de façon claire et concise.	CC 2.33
comptabilisation	Action d'enregistrer, pour l'inclure dans l'état de la situation financière ou dans l'état ou les états de la performance financière, un élément qui répond à la définition d'une composante des états financiers. Nécessite de représenter l'élément (seul ou englobé dans un poste) par des mots et par un montant, et d'inclure ce montant dans les totaux de l'état financier pertinent.	CC 5.2
contrainte du coût	Contrainte pesant de façon généralisée sur l'information qui peut être fournie dans les rapports financiers, de telle manière que le coût de cette information ne doit pas être supérieur aux avantages qu'elle procure.	CC 2.38
contrat à exécuter	Contrat également inexécuté de part et d'autre : soit que les parties ne se sont acquittées d'aucune de leurs obligations, soit qu'elles s'en sont partiellement acquittées à des degrés égaux.	CC 4.40
contrôle	Capacité immédiate de diriger l'utilisation d'une ressource économique de manière à obtenir les avantages économiques qui en découlent.	CC 4.18
décomptabilisation	Suppression totale ou partielle d'un actif ou d'un passif antérieurement comptabilisé de l'état de la situation financière d'une entité.	CC 5.25
droits patrimoniaux	Droits sur les intérêts résiduels dans l'actif de l'entité, déduction faite de son passif.	CC 4.44

entité comptable	Entité qui, par choix ou par obligation, prépare des états financiers à usage général.	CC 3.11
états financiers à usage général	Forme particulière de rapport financier à usage général qui fournit, au sujet des actifs, des passifs, des capitaux propres, des produits et des charges de l'entité, des informations utiles à l'appréciation, par les principaux utilisateurs de ces états financiers, des perspectives d'entrées nettes futures de trésorerie de l'entité et de la gestion des ressources confiées à sa direction.	CC 3.2, 3.4
états financiers combinés	États financiers établis pour deux ou plusieurs entités sans qu'il existe entre elles un lien mère-filiale.	CC 3.17
états financiers consolidés	États financiers d'une entité comptable dont le périmètre est délimité en fonction du contrôle direct et du contrôle indirect.	CC 3.15(b)
états financiers non consolidés	États financiers d'une entité comptable dont le périmètre est délimité en fonction du contrôle direct seulement.	CC 3.15(a)
évaluation (l')	Action de quantifier en monnaie l'information sur les actifs, les passifs, les capitaux propres, les produits et les charges.	CC 6.2
évaluation (une)	Résultat de l'évaluation d'un élément d'actif, de passif, de capitaux propres, de produits ou de charges selon une base d'évaluation donnée.	CC 6.2
évaluation à la valeur actuelle	Évaluation fournissant de l'information monétaire sur les actifs, les passifs, les produits et les charges, qui est mise à jour afin de refléter les conditions à la date d'évaluation.	CC 6.19
évaluation au coût historique	Évaluation fournissant de l'information monétaire sur les actifs, les passifs, les produits et les charges au moyen de données issues de la transaction ou de l'événement dont ils résultent. Les évaluations d'actifs ou de passifs au coût historique ne reflètent pas les variations de prix, mais elles reflètent les changements tels que la consommation ou la dépréciation des actifs et l'acquittement des passifs.	CC 6.6
exempte d'erreurs	Qui décrit sans erreurs ni omissions un phénomène et qui est produite par un processus choisi et appliqué sans erreurs. L'absence d'erreurs est une composante de la fidélité.	CC 2.19
hypothèse de la continuité de l'exploitation	Hypothèse selon laquelle l'entité comptable est en situation de continuité d'exploitation et demeurera en activité dans un avenir prévisible.	CC 3.10
image fidèle	Information financière qui représente fidèlement les phénomènes qu'elle est censée représenter. Une image fidèle communique la substance d'un phénomène économique plutôt que de s'en tenir à la forme juridique. Une image parfaitement fidèle serait exhaustive, neutre et exempte d'erreurs. La fidélité est l'une des deux caractéristiques qualitatives essentielles de l'information financière utile.	CC 2.14, 2.15
incertitude relative à l'existence	Incertainitude quant à la question de savoir si un actif ou un passif existe.	CC 5.15, 5.16
incertitude relative au résultat	Incertainitude quant au montant ou à l'échéancier des entrées ou des sorties d'avantages économiques qui résulteront en définitive d'un actif ou d'un passif.	CC 5.17, 6.56
incertitude relative aux estimations	Incertainitude qui se manifeste lorsque le résultat de l'utilisation d'une base d'évaluation est imprécis au point de ne pouvoir être exprimé que sous la forme d'un intervalle.	CC 2.12, 2.13, 5.20, 5.21, 6.55, 6.56
information financière pertinente	Information qui a la capacité d'influencer les décisions prises par les utilisateurs. La pertinence est l'une des deux caractéristiques qualitatives essentielles de l'information financière utile.	CC 2.6

information qui présente un caractère significatif	Information dont l'omission ou l'inexactitude pourrait influencer les décisions que les principaux utilisateurs des rapports financiers à usage général prennent sur la base de l'information financière concernant une entité comptable donnée.	CC 2.11
juste valeur	Prix qui serait reçu pour la vente d'un actif ou payé pour le transfert d'un passif lors d'une transaction normale entre des intervenants du marché à la date d'évaluation.	CC 6.21
mandant	Voir mandataire.	CC 4.23
mandataire	Partie principalement chargée d'agir pour le compte et au bénéfice d'une autre partie (le mandant).	CC 4.23
neutre	Sans parti pris dans le choix ou la présentation de l'information financière. Une représentation neutre ne comporte pas de biais, de pondération, de mise en évidence, de minimisation ou d'autre manipulation visant à accroître la probabilité que l'information financière soit perçue favorablement ou défavorablement par les utilisateurs. La neutralité est une composante de la fidélité.	CC 2.17
objectif de l'information financière à usage général	Fournir, au sujet de l'entité comptable, des informations utiles aux investisseurs, aux prêteurs et aux autres créanciers actuels et potentiels aux fins de leur prise de décisions sur l'apport de ressources à cette entité. Ces décisions ont trait à l'achat, à la vente ou à la conservation de titres de capitaux propres ou de créance, et à la fourniture ou au règlement de prêts et d'autres formes de crédit.	CC 1.2
objectif des états financiers à usage général	Fournir, au sujet des actifs, des passifs, des capitaux propres, des produits et des charges d'une entité, des informations utiles à l'appréciation des perspectives d'entrées nettes futures de trésorerie de cette entité et de la gestion des ressources confiées à sa direction.	CC 3.4
obligation actuelle de céder une ressource économique	Obligation, qu'a une entité, de céder une ressource économique lorsque les conditions suivantes sont réunies : (a) l'entité n'a pas la capacité pratique d'éviter la cession ; (b) l'obligation est issue d'événements passés; autrement dit, l'entité a reçu les avantages économiques ou mené les activités qui déterminent l'ampleur de l'obligation.	CC 4.31
obligation de céder une ressource économique	Obligation qui existe déjà et qui a le potentiel d'imposer à l'entité la cession d'une ressource économique à un tiers dans au moins une situation.	CC 4.27
obligation implicite	Appellation courante de l'obligation prenant naissance lorsqu'une entité n'a pas la capacité pratique d'agir autrement qu'en conformité avec des pratiques habituelles, des politiques publiées ou des déclarations expresses qui sont siennes et qui lui imposent la cession d'une ressource économique.	CC 4.34
passif (ou élément de passif)	Obligation actuelle qu'a l'entité de céder une ressource économique du fait d'événements passés.	CC 4.4
potentiel de produire des avantages économiques	Caractéristique d'une ressource économique qui existe déjà et qui produira des avantages économiques dans au moins une situation.	CC 4.13
présentation et informations à fournir	Ensemble des modalités de communication des actifs, passifs, capitaux propres, produits et charges dans les états financiers.	CC 7.8
principaux utilisateurs des rapports financiers à usage général	Investisseurs, prêteurs et autres créanciers actuels et potentiels qui ne peuvent exiger de l'entité comptable qu'elle leur présente directement des informations et, de ce fait, se voient obligés de se fier aux rapports financiers à usage général pour une bonne partie de l'information financière dont ils ont besoin.	CC 1.5

produits	Accroissements d'actif et diminutions de passif qui se soldent par des augmentations de capitaux propres autres que celles se rattachant aux apports des titulaires de droits patrimoniaux	CC 4.4
prudence	Usage de circonspection dans l'exercice du jugement en situation d'incertitude.	CC 2.18
rapidité	Caractéristique qualitative auxiliaire que possède l'information qui est accessible aux décideurs à temps pour qu'elle ait la capacité d'influencer leurs décisions.	CC 2.32
rapport financier à usage général	Rapport fournissant aux investisseurs, créanciers et autres prêteurs actuels et éventuels des informations sur les ressources économiques de l'entité comptable, les droits d'autrui sur ces ressources économiques, et les variations de ces ressources économiques et de ces droits.	CC 3.2
regroupement	Action de totaliser des éléments qui ont des caractéristiques communes et sont classés ensemble.	CC 7.14
représentation exhaustive	Représentation qui contient toutes les informations nécessaires pour permettre à un utilisateur de comprendre le phénomène dépeint, y compris toutes les descriptions et explications nécessaires. L'exhaustivité est une composante de la fidélité.	CC 2.16
ressource économique	Droit qui a le potentiel de produire des avantages économiques.	CC 4.4
substance commerciale	Effet perceptible sur l'aspect économique d'un contrat ou d'une transaction.	CC 4.53, 4.55
valeur d'utilité	Valeur actualisée des flux de trésorerie qui se rattachent à l'utilisation continue d'un actif et de sa sortie à la fin de sa durée d'utilité.	CC 6.34
valeur de remboursement	Valeur actualisée des flux de trésorerie que l'entité prévoit de consacrer à l'acquittement d'un passif.	CC 6.34
vérifiabilité	Caractéristique qualitative auxiliaire selon laquelle différents observateurs bien informés et indépendants pourraient aboutir à un consensus, mais pas nécessairement à un accord complet, sur le fait qu'une représentation donnée est fidèle.	CC 2.29
unité de comptabilisation	Groupe de droits, d'obligations ou de droits et d'obligations auquel on applique les dispositions en matière de comptabilisation et d'évaluation.	CC 4.57
utilisateurs (d'états financiers à usage général)	Voir principaux utilisateurs des rapports financiers à usage général.	—