

Septembre 2010

International Accounting Standards Board®

Cadre conceptuel de l'information financière 2010

Cadre conceptuel de l'information financière 2010

[Remarque : Cette traduction française correspond au texte que l'on utilise pour l'adoption officielle d'IFRS et n'inclut pas de matériel supplémentaire comme les bases des conclusions ou les exemples d'application.]

The *Conceptual Framework for Financial Reporting 2010* is issued by the International Accounting Standards Board (IASB), 30 Cannon Street, London EC4M 6XH, United Kingdom.

Tel: +44 (0)20 7246 6410

Fax: +44 (0)20 7246 6411

Email: ifrs@ifrs.org

Web: www.ifrs.org

Copyright © 2010 IFRS Foundation

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

International Financial Reporting Standards (including International Accounting Standards and SIC and IFRIC Interpretations), Exposure Drafts, and other IASB publications are copyright of 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

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

This French translation of *Conceptual Framework for Financial Reporting 2010* has 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/ 'Hexagon Device', 'IFRS Foundation', 'eIFRS', 'IAS', 'IASB', 'IASB Foundation', 'IASCF', 'IFRS for SMEs', 'IASS', 'IFRIC', 'IFRS', 'IFRSs', 'International Accounting Standards', 'International Financial Reporting Standards' and 'SIC') are Trade Marks of the IFRS Foundation.

[Note: This French translation corresponds to the text used for the adoption of IFRSs into law, and does not include the accompanying material such as the Bases for Conclusions and Illustrative Examples.]

© IFRS Foundation

Cadre conceptuel de l'information financière 2010

[Remarque : Cette traduction française correspond au texte que l'on utilise pour l'adoption officielle d'IFRS et n'inclut pas de matériel supplémentaire comme les bases des conclusions ou les exemples d'application.]

Le *Cadre conceptuel de l'information financière 2010* est publié par l'International Accounting Standards Board (IASB), 30 Cannon Street, London EC4M 6XH, United Kingdom.

Tél. : +44 (0)20 7246 6410

Télec. : +44 (0)20 7246 6411

Messagerie électronique : ifrs@ifrs.org

Site Web : www.ifrs.org

© 2010 IFRS Foundation

L'IASB, l'IFRS Foundation, les auteurs et les éditeurs déclinent toute responsabilité en cas de perte causée à des personnes qui agissent ou s'abstiennent d'agir en se fiant à la présente publication, que ladite perte soit attribuable à la négligence ou à toute autre cause.

L'IFRS Foundation est titulaire des droits d'auteur sur les Normes internationales d'information financière (IFRS) – comprenant les Normes comptables internationales (IAS) et les Interprétations SIC et IFRIC – ainsi que sur les exposés-sondages et les autres publications de l'IASB. Le texte approuvé des Normes internationales d'information financière et des autres publications de l'IASB est la version anglaise publiée par l'IASB, dont il est possible d'obtenir des exemplaires auprès de l'IFRS Foundation. Les questions concernant ces publications et les droits d'auteur doivent être adressées à :

IFRS Foundation Publications Department

30 Cannon Street, London EC4M 6XH, United Kingdom.

Tél. : +44 (0)20 7332 2730 Téléc. : +44 (0)20 7332 2749

Messagerie électronique : publications@ifrs.org Site Web : www.ifrs.org

Tous droits réservés. 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.

La présente traduction française du *Conceptual Framework for Financial Reporting 2010* a 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 / « Hexagon Device », « IFRS Foundation », « eIFRS », « IAS », « IASB », « IASC Foundation », « IASCF », « IFRS for SMEs », « IASs », « IFRIC », « IFRS », « IFRSs », « International Accounting Standards », « International Financial Reporting Standards » et « SIC » sont des marques déposées de l'IFRS Foundation.

[Remarque : Cette traduction française correspond au texte que l'on utilise pour l'adoption officielle d'IFRS et n'inclut pas de matériel supplémentaire comme les bases des conclusions ou les exemples d'application.]

© IFRS Foundation

Sommaire

paragraphes

AVANT-PROPOS

CADRE CONCEPTUEL DE L'INFORMATION FINANCIÈRE

INTRODUCTION

Objectif et statut

Champ d'application

CHAPITRES

1	Objectif de l'information financière à usage général	OB1–OB21
2	L'entité comptable à venir.	
3	Caractéristiques qualitatives de l'information financière utile	QC1–QC39
4	Texte restant du Cadre de 1989	
	Hypothèse de base	4.1
	Éléments des états financiers	4.2–4.36
	Comptabilisation des éléments des états financiers	4.37–4.53
	Évaluation des éléments des états financiers	4.54–4.56
	Concepts de capital et de maintien du capital	4.57–4.65

[REMARQUE : L'APPROBATION DU CADRE CONCEPTUEL DE L'INFORMATION FINANCIÈRE 2010, LA BASE DES CONCLUSIONS ET LE TABLEAU DE CONCORDANCE NE FAISANT PAS PARTIE INTÉGRANTE DU CADRE CONCEPTUEL DE L'INFORMATION FINANCIÈRE 2010, ILS N'ONT PAS ÉTÉ TRADUITS EN FRANÇAIS.]

Avant-propos

L'International Accounting Standards Board (le Conseil) a entrepris la mise à jour de son cadre conceptuel, projet qui est réalisé en plusieurs phases.

Lors de la finalisation d'un chapitre, les paragraphes pertinents du *Cadre de préparation et de présentation des états financiers* publié en 1989 sont remplacés. Une fois le projet achevé, le Conseil disposera d'un document unique, complet et exhaustif, intitulé *Cadre conceptuel de l'information financière*.

La présente version du *Cadre conceptuel de l'information financière* comprend les deux chapitres que le Conseil publie dans le cadre de la première phase de son projet de cadre conceptuel, soit le chapitre 1, « Objectif de l'information financière », et le chapitre 3, « Caractéristiques qualitatives de l'information financière utile ». Le chapitre 2 portera sur le concept d'entité comptable. Le Conseil a publié un exposé-sondage sur le sujet en mars 2010, assorti d'une période de commentaires qui a pris fin le 16 juillet 2010. Le chapitre 4 contient le texte restant du *Cadre* de 1989. Le tableau de concordance présenté à la fin du document indique à quels paragraphes du *Cadre* de 1989 correspondent les paragraphes du *Cadre conceptuel* de 2010.

L'introduction est reprise du *Cadre* (1989). Elle sera mise à jour lorsque l'IASB examinera l'objectif du *Cadre conceptuel*. Dans l'intervalle, l'objectif et le statut du *Cadre conceptuel* demeurent inchangés.

Introduction

De nombreuses entités, de par le monde, préparent et présentent des états financiers à l'usage d'utilisateurs externes. Bien que ces états financiers puissent apparaître comme similaires d'un pays à l'autre, il existe des différences, dont les causes sont probablement à rechercher dans la diversité des circonstances sociales, économiques et juridiques, et dans l'idée que l'on se fait dans différents pays, au moment de définir les dispositions nationales, des besoins des divers utilisateurs d'états financiers.

Ces circonstances différentes ont entraîné l'utilisation d'une variété de définitions des éléments des états financiers, par exemple, les actifs, les passifs, les capitaux propres, les produits et les charges. Elles ont également donné lieu à l'utilisation de critères différents pour la comptabilisation des éléments dans les états financiers, et une préférence pour des conventions d'évaluation différentes. Le champ des états financiers et les informations qui y sont fournies en ont également été affectés.

L'International Accounting Standards Board s'est engagé à réduire ces différences en cherchant à harmoniser les réglementations, les normes comptables et les procédures liées à la préparation et à la présentation des états financiers. Il pense que la meilleure manière de faire progresser l'harmonisation est de viser la préparation d'états financiers fournissant une information utile à la prise de décisions économiques.

Le Conseil pense que des états financiers qui sont préparés dans ce but satisfont les besoins communs à la plupart des utilisateurs. En effet, presque tous les utilisateurs prennent des décisions économiques, par exemple :

- (a) pour décider quand acheter, conserver ou vendre des participations dans des capitaux propres ;
- (b) pour apprécier la gestion ou la reddition de comptes des dirigeants ;
- (c) pour apprécier la capacité de l'entité à payer les membres de son personnel et à leur fournir d'autres avantages ;
- (d) pour apprécier la garantie qu'offre l'entité pour les prêts qui lui ont été accordés ;
- (e) pour déterminer les politiques fiscales ;
- (f) pour déterminer les bénéfices distribuables et les dividendes ;
- (g) pour préparer et utiliser les statistiques de produit national ; ou
- (h) pour réglementer les activités des entités.

Le Conseil reconnaît cependant que les gouvernements, en particulier, peuvent spécifier des dispositions différentes ou supplémentaires pour leurs propres besoins. Ces dispositions ne doivent pas cependant affecter les états financiers qui sont publiés au bénéfice des autres utilisateurs, sauf si elles satisfont également les besoins de ces autres utilisateurs.

Les états financiers sont, le plus généralement, préparés selon un modèle comptable fondé sur le coût historique recouvrable et le concept de maintien du capital financier nominal. D'autres modèles et d'autres concepts peuvent être mieux adaptés à l'objectif consistant à fournir une information utile à la prise de décisions économiques, bien qu'il n'existe pas à l'heure actuelle de consensus en faveur d'un changement. Le présent *Cadre conceptuel* a été développé pour s'appliquer à toute une série de modèles comptables et de concepts de capital et de maintien du capital.

Objectif et statut

Le présent *Cadre conceptuel* définit les concepts qui sont à la base de la préparation et de la présentation des états financiers à l'usage des utilisateurs externes. L'objectif de ce *Cadre conceptuel* est :

- (a) d'aider le Conseil à développer les futures IFRS et à réviser les IFRS existantes ;
- (b) d'aider le Conseil à promouvoir l'harmonisation des réglementations, des normes comptables et des procédures liées à la présentation des états financiers, en fournissant la base permettant de réduire le nombre de traitements comptables autorisés par les IFRS ;
- (c) d'aider les organismes de normalisation nationaux à développer des normes nationales ;
- (d) d'aider les préparateurs des états financiers à appliquer les IFRS et à traiter de sujets qui ne font pas encore l'objet d'une IFRS ;
- (e) d'aider les auditeurs à se faire une opinion sur la conformité des états financiers avec les IFRS ;
- (f) d'aider les utilisateurs des états financiers à interpréter l'information contenue dans les états financiers préparés selon les IFRS ; et
- (g) de fournir à ceux qui s'intéressent aux travaux de l'IASB des informations sur son approche d'élaboration des IFRS.

Le présent *Cadre conceptuel* n'est pas une IFRS et, en conséquence, ne comporte pas de disposition normative sur une quelconque question d'évaluation ou d'information à fournir. Rien dans le présent *Cadre conceptuel* n'a préséance sur une quelconque IFRS.

Le Conseil reconnaît que, dans un nombre limité de cas, il peut y avoir un conflit entre le présent *Cadre conceptuel* et une IFRS. Dans les cas où il y a conflit, les dispositions prévues par l'IFRS ont préséance sur celles du *Cadre conceptuel*. Cependant, comme le Conseil sera guidé par le présent *Cadre conceptuel* pour

développer des IFRS futures et pour réviser les IFRS existantes, le nombre de cas de conflit entre le *Cadre conceptuel* et les IFRS diminuera avec le temps.

Le *Cadre conceptuel* sera révisé de temps à autre sur la base de l'expérience qu'acquerra le Conseil en l'utilisant.

Champ d'application

Le *Cadre conceptuel* traite des questions suivantes :

- (a) l'objectif de l'information financière ;
- (b) les caractéristiques qualitatives de l'information financière utile ;
- (c) la définition, la comptabilisation et l'évaluation des éléments à partir desquels les états financiers sont construits ; et
- (d) les concepts de capital et de maintien du capital.

SOMMAIRE

paragraphes

CHAPITRE 1 : OBJECTIF DE L'INFORMATION FINANCIÈRE À USAGE GÉNÉRAL

INTRODUCTION	OB1
OBJECTIF, UTILITÉ ET LIMITES DE L'INFORMATION FINANCIÈRE À USAGE GÉNÉRAL	OB2–OB11
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	OB12–OB21
Ressources économiques et droits sur ces ressources	OB13–OB14
Variations des ressources économiques et des droits	OB15–OB16
Performance financière reflétée par la comptabilité d'engagement	OB17–OB19
Performance financière reflétée par les flux de trésorerie passés	OB20
Variations des ressources économiques et des droits ne résultant pas de la performance financière	OB21

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

Introduction

OB1 L'objectif de l'information financière à usage général est la pierre d'assise du *Cadre conceptuel*. Les autres aspects de ce dernier — le concept d'entité comptable, les caractéristiques qualitatives de l'information financière utile et les contraintes y afférentes, les éléments des états financiers, la comptabilisation, l'évaluation, la présentation de l'information et les informations à fournir — découlent logiquement de l'objectif.

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

OB2 L'objectif de l'information financière à usage général* 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 de ressources à l'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.

OB3 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 des montants, du calendrier et de l'incertitude liés aux (perspectives d') entrées nettes futures de trésorerie de l'entité. 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.

* 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*.

- OB4 Pour évaluer les perspectives d'entrées nettes futures de trésorerie d'une entité, les investisseurs, les prêteurs et les autres créanciers actuels et potentiels ont besoin d'informations sur les ressources de l'entité, les droits d'autrui sur ces ressources et la mesure dans laquelle la direction et le conseil d'administration* de l'entité se sont acquittés avec efficacité et efficacité de leurs responsabilités relatives à l'utilisation des ressources de celle-ci. 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.
- OB5 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 financiers.
- OB6 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.
- OB7 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.
- OB8 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 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.

* 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*.

- OB9 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.
- OB10 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.
- OB11 Pour une bonne part, les rapports financiers sont fondés sur des estimations, des jugements et des modèles plutôt que sur des descriptions exactes. Le *Cadre conceptuel* établit les concepts qui sous-tendent ces estimations, jugements et modèles. Ces concepts constituent le but que le Conseil 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 œuvre 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

- OB12 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.

Ressources économiques et droits sur ces ressources

- OB13 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 la liquidité et la solvabilité de l'entité, ses besoins de financement et ses chances d'obtenir le financement requis. 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.

- OB14 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

- OB15 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) et d'autres événements ou transactions tels que l'émission de titres de créance ou de capitaux propres (voir le paragraphe OB21). Pour évaluer adéquatement les perspectives de flux de trésorerie futurs de l'entité, les utilisateurs ont besoin de pouvoir distinguer ces deux types de variations.
- OB16 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. 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 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

- OB17 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.

- OB18 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), 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.
- OB19 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 des flux de trésorerie passés

- OB20 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. 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 opérationnelles 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

- OB21 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.

SOMMAIRE

CHAPITRE 2: L'ENTITÉ COMPTABLE

[à venir]

paragraphes

SOMMAIRE

**CHAPITRE 3 : CARACTÉRISTIQUES QUALITATIVES
DE L'INFORMATION FINANCIÈRE UTILE**

paragraphes

INTRODUCTION	QC1–QC3
CARACTÉRISTIQUES QUALITATIVES DE L'INFORMATION FINANCIÈRE UTILE	QC4–QC34
Caractéristiques qualitatives essentielles	QC5–QC18
Pertinence	QC6–QC11
<i>Importance relative</i>	QC11
Fidélité	QC12–QC16
Application des caractéristiques qualitatives essentielles	QC17–QC18
Caractéristiques qualitatives auxiliaires	QC19–QC34
Comparabilité	QC20–QC25
Vérifiabilité	QC26–QC28
Rapidité	QC29
Compréhensibilité	QC30–QC32
Application des caractéristiques qualitatives auxiliaires	QC33–QC34
LA CONTRAINTE DU COÛT PESANT SUR L'INFORMATION FINANCIÈRE UTILE	QC35–QC39

Chapitre 3 : Caractéristiques qualitatives de l'information financière utile

Introduction

- QC1 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).
- QC2 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.
- QC3 Les caractéristiques qualitatives de l'information financière utile 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

- QC4 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.

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

Caractéristiques qualitatives essentielles

QC5 Les caractéristiques qualitatives essentielles sont la *pertinence* et la *fidélité*.

Pertinence

QC6 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.

QC7 L'information financière a la capacité d'influencer les décisions si elle a une valeur prédictive, une valeur de confirmation ou les deux.

QC8 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.

QC9 L'information financière a une valeur de confirmation si elle renseigne sur des évaluations antérieures (les confirme ou les modifie).

QC10 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

QC11 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 utilisateurs 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 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.

Fidélité

- QC12 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 de ceux qu'elle prétend représenter. Pour donner une image parfaitement fidèle, une description doit posséder trois caractéristiques. Elle doit être *complète*, *neutre* et *exempte d'erreurs*. La perfection n'est bien sûr que rarement, voire jamais, atteignable. L'objectif du Conseil est de faire en sorte que ces qualités soient recherchées le plus possible.
- QC13 Une description complète 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 d'un groupe d'actifs est complète lorsqu'elle contient, au minimum, une description de la nature des actifs du groupe, une description numérique de tous les actifs du groupe, et une indication de ce que représente la description numérique (par exemple coût d'origine, coût ajusté ou juste valeur). Dans le cas de certains éléments, une description complète 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 numérique.
- QC14 Une description 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.
- QC15 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.

- QC16 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.

Application des caractéristiques qualitatives essentielles

- QC17 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.
- QC18 La façon la plus efficace et efficiente 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

- QC19 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 d'un phénomène devrait être utilisée lorsqu'elles sont jugées aussi pertinentes et fidèles l'une que l'autre.

Comparabilité

- QC20 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. 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.
- QC21 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.
- QC22 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.
- QC23 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.
- QC24 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.
- QC25 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

- QC26 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 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.

- QC27 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).
- QC28 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 étayaient les informations.

Rapidité

- QC29 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

- QC30 L'information est *compréhensible* lorsqu'elle est classée, définie et présentée de façon claire et concise.
- QC31 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.
- QC32 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

- QC33 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.
- QC34 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

- QC35 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.
- QC36 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.
- QC37 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.

- QC38 Pour tenir compte de la contrainte du coût, le Conseil 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 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.
- QC39 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 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.

SOMMAIRE

paragraphes

CHAPITRE 4 : TEXTE RESTANT DU CADRE DE 1989

HYPOTHÈSE DE BASE	4.1
Continuité d'exploitation	4.1
ÉLÉMENTS DES ÉTATS FINANCIERS	4.2–4.36
Situation financière	4.4–4.7
Actifs	4.8–4.14
Passifs	4.15–4.19
Capitaux propres	4.20–4.23
Performance	4.24–4.28
Produits	4.29–4.32
Charges	4.33–4.35
Ajustements de maintien du capital	4.36
COMPTABILISATION DES ÉLÉMENTS DES ÉTATS FINANCIERS	4.37–4.53
Probabilité d'avantages économiques futurs	4.40
Fiabilité de l'évaluation	4.41–4.43
Comptabilisation des actifs	4.44–4.45
Comptabilisation des passifs	4.46
Comptabilisation des produits	4.47–4.48
Comptabilisation des charges	4.49–4.53
ÉVALUATION DES ÉLÉMENTS DES ÉTATS FINANCIERS	4.54–4.56
CONCEPTS DE CAPITAL ET DE MAINTIEN DU CAPITAL	4.57–4.65
Concepts de capital	4.57–4.58
Concepts de maintien du capital détermination du résultat	4.59–4.65

Chapitre 4 : Texte restant du Cadre de 1989

Le reste du texte du Cadre de préparation et de présentation des états financiers n'a pas encore été modifié pour refléter les changements découlant de la publication d'IAS 1 Présentation des états financiers (révisée en 2007).

Il sera mis à jour une fois que le Conseil aura examiné les éléments des états financiers et leurs bases d'évaluation.

Hypothèse de base

Continuité d'exploitation

- 4.1 Les états financiers sont normalement préparés selon l'hypothèse qu'une entité est en situation de continuité d'exploitation et poursuivra ses activités dans un avenir prévisible. Ainsi, il est supposé que l'entité n'a ni l'intention, ni la nécessité de procéder à sa liquidation, ni de réduire de façon importante l'étendue de ses activités. S'il existe une telle intention ou une telle nécessité, les états financiers peuvent devoir être préparés sur une base différente, et, le cas échéant, la base utilisée doit être indiquée.

Éléments des états financiers

- 4.2 Les états financiers retracent les effets financiers des transactions et autres événements en les groupant en grandes catégories selon leurs caractéristiques économiques. Ces grandes catégories sont appelées les éléments des états financiers. Les éléments liés directement à l'évaluation de la situation financière dans le bilan sont les actifs, les passifs et les capitaux propres. Les éléments directement liés à l'évaluation de la performance dans le compte de résultat sont les produits et les charges. Le tableau des variations de la situation financière retrace généralement les variations d'éléments du compte de résultat et les variations d'éléments du bilan. Pour cette raison, le présent *Cadre conceptuel* n'identifie aucun élément qui soit spécifique à cet état.
- 4.3 La présentation de ces éléments, dans le bilan et dans le compte de résultat, implique un processus de subdivision. Par exemple, les actifs et les passifs peuvent être classés selon leur nature ou leur fonction dans les activités de l'entité afin de fournir l'information de la manière la plus utile aux utilisateurs aux fins de la prise de décisions économiques.

Situation financière

- 4.4 Les éléments directement liés à l'évaluation de la situation financière sont les actifs, les passifs et les capitaux propres. Ils sont définis comme suit :
- (a) Un actif est une ressource contrôlée par l'entité du fait d'événements passés et dont des avantages économiques futurs sont attendus par l'entité.
 - (b) Un passif est une obligation actuelle de l'entité résultant d'événements passés et dont l'extinction devrait se traduire pour l'entité par une sortie de ressources représentatives d'avantages économiques.
 - (c) Les capitaux propres sont le droit résiduel sur les actifs de l'entité après déduction de tous ses passifs.
- 4.5 Les définitions d'un actif et d'un passif identifient leurs caractéristiques essentielles mais ne constituent pas une tentative de spécifier les critères qui sont à satisfaire pour que l'on puisse les comptabiliser dans le bilan. Aussi, les définitions englobent-elles des éléments qui ne sont pas comptabilisés en tant qu'actif ou passif dans le bilan parce qu'ils ne satisfont pas aux critères de comptabilisation traités dans les paragraphes 4.37 à 4.53. En particulier l'attente que des avantages économiques futurs iront à l'entité ou en sortiront doit être suffisamment certaine pour satisfaire aux critères de probabilité énoncés au paragraphe 4.38 avant qu'un actif ou un passif soit comptabilisé.
- 4.6 Pour apprécier si un élément satisfait à la définition d'un actif, d'un passif ou des capitaux propres, il convient de prêter attention à la substance sous-jacente et à la réalité économique, et non pas seulement à la forme juridique. Ainsi, par exemple, dans les cas de location-financement, la substance et la réalité économique sont que le preneur acquiert les avantages économiques liés à l'utilisation de l'actif financé par location pour la majeure partie de sa durée d'utilité, en contrepartie d'une obligation de payer pour ce droit un montant proche de la juste valeur de l'actif et de la charge financière afférente. Aussi, la location-financement donne-t-elle naissance à des éléments qui satisfont à la définition d'un actif et d'un passif et qui sont comptabilisés comme tels dans le bilan du preneur.
- 4.7 Les bilans établis selon les IFRS en vigueur peuvent inclure des éléments qui ne satisfont pas aux définitions d'un actif ou d'un passif et qui ne font pas partie des capitaux propres. Les définitions présentées dans le paragraphe 4.4 serviront cependant de base aux révisions futures des IFRS existantes et à la formulation de nouvelles IFRS.

Actifs

- 4.8 L'avantage économique futur représentatif d'un actif est le potentiel qu'a cet actif de contribuer, directement ou indirectement, à des flux de trésorerie et d'équivalents de trésorerie allant à l'entité. Le potentiel peut être un potentiel de production qui fait partie des activités opérationnelles de l'entité. Il peut également prendre la forme d'une possibilité de conversion en trésorerie ou en équivalents de trésorerie, ou d'une capacité à réduire les sorties de trésorerie, par exemple, lorsqu'un autre processus de production diminue les coûts de production.
- 4.9 Une entité utilise habituellement ses actifs pour produire des biens ou des services capables de satisfaire les demandes ou les besoins des clients. Parce que ces biens ou services peuvent satisfaire leurs demandes ou besoins, les clients sont prêts à les payer et, par conséquent, à contribuer aux flux de trésorerie de l'entité. La trésorerie elle-même rend service à l'entité, car elle permet d'avoir le contrôle d'autres ressources.
- 4.10 Les avantages économiques futurs représentatifs d'un actif peuvent aller à l'entité de différentes façons. Par exemple, un actif peut être :
- (a) utilisé seul ou en combinaison avec d'autres actifs dans la production de biens ou de services destinés à être vendus par l'entité ;
 - (b) échangé contre d'autres actifs ;
 - (c) utilisé pour éteindre un passif ; ou
 - (d) distribué aux propriétaires de l'entité.
- 4.11 Nombre d'actifs, par exemple les immobilisations corporelles, ont une forme physique. Cependant, la forme physique n'est pas essentielle à l'existence d'un actif ; ainsi, des brevets et des droits de reproduction sont des actifs si des avantages économiques futurs en sont attendus par l'entité, et si l'entité en a le contrôle.
- 4.12 De nombreux actifs, par exemple des créances et des biens immobiliers, sont associés à des droits juridiques, dont le droit de propriété. Pour déterminer l'existence d'un actif, le droit de propriété n'est pas essentiel ; ainsi, par exemple, un bien immobilier détenu en vertu d'un contrat de location est un actif si l'entité contrôle les avantages qui sont attendus du bien immobilier. Bien que la capacité d'une entité à contrôler les avantages soit habituellement le résultat de droits juridiques, un élément peut néanmoins satisfaire à la définition d'un actif même s'il n'y a pas de contrôle juridique. Par exemple, le savoir-faire découlant d'une activité de développement peut satisfaire à la définition d'un actif lorsque, en gardant secret ce savoir-faire, une entité contrôle les avantages qui en sont attendus.

- 4.13 Les actifs d'une entité résultent de transactions ou d'autres événements passés. Les entités obtiennent normalement des actifs en les achetant ou en les produisant, mais d'autres transactions ou événements peuvent générer des actifs, par exemple des biens immobiliers reçus de l'État par une entité dans le cadre d'un programme visant à encourager la croissance économique dans une zone particulière et la découverte de ressources minérales. Les transactions ou événements attendus dans l'avenir ne donnent pas en eux-mêmes naissance à des actifs. Ainsi, par exemple, l'intention d'acheter un stock ne satisfait pas, en elle-même, à la définition d'un actif.
- 4.14 Il y a un lien étroit entre les dépenses engagées et la génération des actifs mais les deux ne coïncident pas nécessairement. Ainsi, lorsqu'une entité engage des dépenses, ceci peut prouver que l'on recherchait des avantages économiques futurs, mais ceci n'est pas une preuve concluante que l'élément satisfaisant à la définition d'un actif a été obtenu. De même, l'absence d'une dépense liée n'empêche pas qu'un élément puisse satisfaire à la définition d'un actif et puisse ainsi être comptabilisé dans le bilan ; par exemple, des éléments qui ont fait l'objet d'un don à l'entité peuvent satisfaire à la définition d'un actif.

Passifs

- 4.15 Une des caractéristiques essentielles d'un passif est que l'entité a une obligation actuelle. Une obligation est un devoir ou une responsabilité d'agir ou de faire quelque chose d'une certaine façon. Les obligations peuvent être juridiquement exécutoires en conséquence d'un contrat irrévocable ou d'une disposition statutaire. C'est normalement le cas, par exemple, pour les montants payables au titre des biens et services reçus. Des obligations naissent également, cependant, de la pratique commerciale normale, des usages et du désir de conserver de bonnes relations d'affaires ou d'agir de façon équitable. Si, par exemple, une entité décide, en vertu de la politique qu'elle s'est fixée, de rectifier les défauts de ses produits même lorsqu'ils n'apparaissent qu'après l'expiration du délai de garantie, les montants que l'on s'attend à dépenser en relation avec les biens déjà vendus sont des passifs.
- 4.16 Une distinction doit être faite entre une obligation actuelle et un engagement futur. Une décision prise par la direction d'une entité d'acquérir des actifs à l'avenir ne donne pas lieu, en elle-même, à une obligation actuelle. Une obligation ne naît normalement que lorsque l'actif est livré ou lorsque l'entité conclut un accord irrévocable pour acquérir l'actif. Dans ce dernier cas, la nature irrévocable de l'accord signifie que le fait de ne pas honorer l'obligation ne laisse que peu ou pas de chances à l'entité, en raison par exemple de l'existence d'une clause prévoyant une pénalité importante, d'éviter la sortie de ressources au profit d'un tiers.

- 4.17 L'extinction d'une obligation actuelle implique que l'entité abandonne des ressources représentatives d'avantages économiques afin de satisfaire à la demande de l'autre partie en cause. L'extinction d'une obligation actuelle peut se produire de diverses façons, par exemple par :
- (a) un paiement en trésorerie ;
 - (b) un transfert d'autres actifs ;
 - (c) une fourniture de services ;
 - (d) la substitution de cette obligation par une autre obligation ; ou
 - (e) une conversion de l'obligation en capitaux propres.
- Une obligation peut également être éteinte par d'autres moyens tels que l'abandon de ses droits par un créancier ou leur déchéance.
- 4.18 Les passifs résultent de transactions ou d'autres événements passés. Ainsi, par exemple, l'acquisition de biens et l'utilisation de services donnent naissance à des dettes fournisseurs (à moins que les biens ou les services aient été payés d'avance ou lors de la livraison), et la réception d'un prêt bancaire a pour résultat l'obligation de rembourser le prêt. Une entité peut également comptabiliser, en tant que passif, les remises futures fondées sur les achats annuels des clients. Dans ce cas, c'est la vente des biens dans le passé qui donne naissance au passif.
- 4.19 Certains passifs ne peuvent être évalués qu'avec un degré d'estimation important. Certaines entités appellent provisions ce type de passif. Dans certains pays, de telles provisions ne sont pas considérées comme des passifs, parce que le concept de passif est défini de façon étroite, de façon à n'inclure que des montants qui peuvent être établis sans qu'il soit nécessaire de procéder à des estimations. La définition d'un passif au paragraphe 4.4 correspond à une approche plus large. Ainsi, quand une provision implique une obligation actuelle et satisfait au reste de la définition, c'est un passif même si le montant doit être estimé. Parmi les exemples, on trouve les provisions relatives à des paiements à effectuer en vertu de garanties existantes et les provisions pour couvrir les obligations en matière de retraite.

Capitaux propres

- 4.20 Bien que les capitaux propres soient définis au paragraphe 4.4 comme étant un montant résiduel, ils peuvent faire l'objet de subdivisions dans le bilan. Par exemple, dans une entité commerciale, les fonds apportés par les actionnaires, les résultats non distribués, les réserves représentant l'affectation des résultats non distribués et les réserves représentatives des ajustements destinés au maintien du capital, peuvent être présentés séparément. De telles divisions peuvent être pertinentes pour les besoins de prise de décisions des utilisateurs des états financiers lorsqu'elles

indiquent des restrictions, juridiques ou autres, quant à la capacité de l'entité à distribuer ou à utiliser autrement ses capitaux propres. Elles peuvent également refléter le fait que les propriétaires de parts de capital dans une entité ont des droits différents aux dividendes et au remboursement du capital.

- 4.21 La création de réserves est quelquefois exigée par les textes réglementaires ou légaux afin de donner à l'entité et à ses créanciers une protection accrue contre les effets des pertes. D'autres réserves peuvent être constituées si le droit fiscal national accorde des exonérations ou des réductions d'impôt lorsque l'on dote ces réserves. L'existence et l'importance de ces réserves légales, réglementaires ou fiscales est une information qui peut être pertinente pour les besoins de prise de décisions des utilisateurs. Les dotations à ces réserves sont des affectations de résultats non distribués plutôt que des charges.
- 4.22 Le montant pour lequel les capitaux propres figurent dans le bilan dépend de l'évaluation des actifs et des passifs. Normalement, le montant total des capitaux propres ne correspond que fortuitement à la valeur de marché totale des actions de l'entité ou à la somme qui pourrait être obtenue en cédant soit l'actif net élément par élément, soit l'entité dans son ensemble en situation de continuité d'exploitation.
- 4.23 Les activités commerciales, industrielles et économiques sont souvent exercées sous la forme d'entités individuelles, de sociétés de personnes, de fiducies et de divers types d'entités à caractère public. Le cadre juridique et réglementaire de ces entités diffère souvent de celui qui s'applique aux sociétés commerciales. Par exemple, il peut n'y avoir que peu ou pas du tout de restrictions à la distribution aux propriétaires ou autres bénéficiaires des montants figurant dans les capitaux propres. Néanmoins, la définition des capitaux propres et les autres aspects du présent *Cadre conceptuel* qui traitent des capitaux propres sont appropriés à de telles entités.

Performance

- 4.24 Le résultat est fréquemment utilisé comme mesure de la performance ou comme base pour d'autres mesures telles que le rendement des placements ou le résultat par action. Les éléments directement liés à l'évaluation du résultat sont les produits et les charges. La comptabilisation et l'évaluation des produits et des charges, et par conséquent du résultat, dépendent en partie des concepts de capital et de maintien du capital utilisés par l'entité pour préparer ses états financiers. Ces concepts sont traités dans les paragraphes 4.57 à 4.65.
- 4.25 Les éléments de produits et de charges sont définis comme suit :
- (a) Les produits sont les accroissements d'avantages économiques au cours de la période comptable, sous forme d'entrées ou d'accroissements d'actifs, ou de diminutions de passifs, qui

- donnent lieu à des augmentations des capitaux propres autres que les augmentations provenant des apports des participants aux capitaux propres.
- (b) Les charges sont des diminutions d'avantages économiques au cours de la période comptable sous forme de sorties ou de diminutions d'actifs, ou de prise en charge de passifs, qui ont pour résultat de diminuer les capitaux propres autrement que par des distributions aux participants aux capitaux propres.
- 4.26 Les définitions des produits et des charges identifient leurs caractéristiques essentielles mais ne constituent pas une tentative de spécifier les critères qui sont à satisfaire pour que l'on puisse les comptabiliser dans le compte de résultat. Les critères de comptabilisation des produits et des charges sont traités dans les paragraphes 4.37 à 4.53.
- 4.27 Les produits et les charges peuvent être présentés dans le compte de résultat de diverses façons afin de fournir l'information qui est pertinente pour la prise de décisions économiques. Par exemple, il est de pratique courante de distinguer les éléments de produits et de charges qui ont trait aux activités ordinaires de l'entité de ceux qui ne relèvent pas des activités ordinaires. Cette distinction est fondée sur le principe que l'origine d'un élément est un critère pertinent pour évaluer la capacité de l'entité à générer de la trésorerie et des équivalents de trésorerie à l'avenir ; par exemple, des activités accessoires telles que la cession d'un placement à long terme ne se reproduiront vraisemblablement pas régulièrement. Pour distinguer de cette façon les éléments, il convient de considérer la nature de l'entité et de ses activités. Des éléments qui se produisent dans le cadre des activités ordinaires d'une entité peuvent être inhabituels pour une autre.
- 4.28 La distinction entre éléments de produits et de charges et leurs différentes combinaisons permettent également de présenter plusieurs mesures de la performance de l'entité. Celles-ci présentent différents degrés d'exhaustivité. Par exemple, le compte de résultat pourrait montrer la marge brute, le résultat des activités ordinaires avant impôt, le résultat des activités ordinaires après impôt et le résultat net.

Produits

- 4.29 La définition des produits inclut à la fois les produits des activités ordinaires et les profits. Les produits des activités ordinaires résultent des activités ordinaires d'une entité et portent différents noms tels que ventes, honoraires, intérêts, dividendes, redevances et loyers.
- 4.30 Les profits représentent d'autres éléments qui satisfont à la définition des produits et peuvent résulter ou non des activités ordinaires de l'entité. Les profits représentent des accroissements d'avantages économiques et, en tant que tels, ne diffèrent pas par nature des produits des activités

ordinaires. En conséquence, ils ne sont pas considérés dans le présent *Cadre conceptuel* comme constituant un élément distinct.

- 4.31 Les profits incluent, par exemple, ceux résultant de la sortie d'actifs non courants. La définition des produits inclut également les profits latents, par exemple ceux qui proviennent de la réévaluation de titres négociables sur un marché et ceux qui proviennent d'accroissements de la valeur comptable des actifs à long terme. Lorsque les profits sont comptabilisés dans le compte de résultat, ils sont habituellement présentés séparément parce qu'il est utile de les connaître pour prendre des décisions économiques. Ils sont souvent présentés nets des charges correspondantes.
- 4.32 Différents types d'actifs peuvent être reçus ou augmentés en contrepartie de produits, par exemple la trésorerie, les créances et les biens et services reçus en échange de biens et services fournis. Des produits peuvent également résulter de l'extinction de passifs. Par exemple, une entité peut fournir des biens et des services à un prêteur en règlement de l'obligation de remboursement d'un prêt.

Charges

- 4.33 La définition des charges comprend les pertes aussi bien que les charges qui résultent des activités ordinaires de l'entité. Les charges qui surviennent au cours des activités ordinaires de l'entité comprennent, par exemple, le coût des ventes, les salaires et les amortissements. Elles prennent habituellement la forme d'une sortie ou d'une diminution d'actifs tels que la trésorerie et les équivalents de trésorerie, les stocks, les immobilisations corporelles.
- 4.34 Les pertes représentent d'autres éléments qui satisfont à la définition de charges et peuvent survenir ou non dans le cadre des activités ordinaires de l'entité. Les pertes représentent des diminutions d'avantages économiques et, en tant que telles, elles ne sont pas différentes par nature des autres charges. Par conséquent, elles ne sont pas considérées dans le présent *Cadre conceptuel* comme un élément distinct.
- 4.35 Les pertes incluent, par exemple, celles qui résultent de catastrophes naturelles telles que les incendies ou les inondations, et celles qui résultent de la sortie d'actifs non courants. La définition des charges comprend également des pertes latentes, par exemple celles qui proviennent des effets de l'augmentation du cours de change d'une monnaie étrangère sur les emprunts de l'entité dans cette monnaie. Quand les pertes sont comptabilisées dans le compte de résultat, elles sont généralement présentées distinctement, car leur connaissance est utile pour la prise de décisions économiques. Les pertes sont souvent présentées nettes des produits qui y sont liés.

Ajustements de maintien du capital

- 4.36 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*.

Comptabilisation des éléments des états financiers

- 4.37 La comptabilisation est le processus consistant à incorporer dans le bilan ou dans le compte de résultat un élément tel que défini qui satisfait aux critères de comptabilisation définis au paragraphe 4.38. Ceci implique la description de l'élément par un libellé et par un montant et l'inclusion de ce montant dans les totaux du bilan et du compte de résultat. Les éléments qui satisfont aux critères de comptabilisation doivent être comptabilisés au bilan ou au compte de résultat. Le fait de ne pas comptabiliser de tels éléments n'est corrigé ni par l'indication des méthodes comptables utilisées, ni par des notes ou d'autres textes explicatifs.
- 4.38 Un élément tel que défini doit être comptabilisé si :
- (a) il est probable que tout avantage économique futur qui lui est lié ira à l'entité ou en sortira ; et
 - (b) l'élément a un coût ou une valeur qui peut être évalué de façon fiable*.
- 4.39 Pour établir si un élément satisfait à ces critères, et, par conséquent, remplit les conditions de comptabilisation dans les états financiers, il convient de prêter attention aux considérations liées à l'importance relative traitées dans le chapitre 3, « Caractéristiques qualitatives de l'information financière utile ». L'interdépendance entre les éléments signifie qu'un élément qui satisfait à la définition et aux critères de comptabilisation d'un élément particulier, par exemple un actif, impose automatiquement la comptabilisation d'un autre élément, par exemple un produit ou un passif.

* L'information est fiable lorsqu'elle est complète, neutre et exempte d'erreurs.

Probabilité d'avantages économiques futurs

- 4.40 Le concept de probabilité est utilisé dans les critères de comptabilisation par référence au degré d'incertitude que les avantages économiques futurs associés à l'élément iront à l'entité ou en sortiront. Le concept traduit l'incertitude qui caractérise l'environnement dans lequel une entité exerce ses activités. Les appréciations du degré d'incertitude attaché aux flux d'avantages économiques futurs sont faites sur la base des éléments probants existant lorsque les états financiers sont préparés. Par exemple, lorsqu'il est probable qu'une créance due à une entité sera payée, il est alors justifiable, en l'absence de tout élément probant contraire, de comptabiliser la créance en tant qu'actif. Toutefois, pour une large population de créances, un certain degré de non-paiements est normalement considéré comme probable ; en conséquence, une charge représentant la réduction attendue des avantages économiques est comptabilisée.

Fiabilité de l'évaluation

- 4.41 Le second critère de comptabilisation d'un élément est qu'il possède un coût ou une valeur qui peut être évalué de façon fiable. Dans de nombreux cas, le coût ou la valeur doit être estimé ; l'utilisation d'estimations raisonnables est une partie essentielle de la préparation des états financiers et ne nuit pas à leur fiabilité. Cependant, quand une estimation raisonnable ne peut pas être faite, l'élément n'est pas comptabilisé dans le bilan ou le compte de résultat. Par exemple, les produits attendus d'un procès peuvent satisfaire à la fois aux définitions d'un actif et d'un produit ainsi qu'au critère de probabilité pour la comptabilisation ; toutefois, s'il n'est pas possible d'évaluer de façon fiable l'indemnité attendue, elle ne doit être comptabilisée ni en tant qu'actif, ni en produit ; l'existence de la demande peut cependant nécessiter une information dans les notes, des textes explicatifs ou des tableaux supplémentaires
- 4.42 Un élément qui, à un moment donné, ne satisfait pas aux critères de comptabilisation énoncés au paragraphe 4.38, peut satisfaire à ces critères plus tard, à la suite d'événements ou de circonstances ultérieurs.
- 4.43 Lorsque les caractéristiques essentielles d'un élément sont réunies sans que les critères de comptabilisation soient satisfaits, une information peut néanmoins se justifier dans les notes, dans des textes explicatifs ou dans des tableaux supplémentaires. Ceci est approprié lorsque la connaissance de cet élément est considérée comme pertinente pour l'évaluation de la situation financière, de la performance et des variations de la situation financière d'une entité par les utilisateurs des états financiers.

Comptabilisation des actifs

- 4.44 Un actif est comptabilisé au bilan lorsqu'il est probable que des avantages économiques futurs iront à l'entité et que l'actif a un coût ou une valeur qui peut être évalué de façon fiable.
- 4.45 Un actif n'est pas comptabilisé au bilan lorsqu'une dépense a été engagée au titre de laquelle il est considéré comme improbable que des avantages économiques futurs iront à l'entité au-delà de la période comptable considérée. Une telle transaction, au contraire, a pour conséquence la comptabilisation d'une charge dans le compte de résultat. Ce traitement n'implique pas que l'intention des dirigeants en engageant cette dépense n'ait pas été de générer des avantages économiques futurs pour l'entité, ni que les dirigeants aient pris une mauvaise décision. La seule implication est que la probabilité que les avantages économiques iront à l'entité au-delà de la période comptable considérée est insuffisante pour justifier la comptabilisation d'un actif.

Comptabilisation des passifs

- 4.46 Un passif est comptabilisé au bilan lorsqu'il est probable qu'une sortie de ressources représentative d'avantages économiques résultera de l'extinction d'une obligation actuelle et que le montant de cette extinction peut être évalué de façon fiable. En pratique, les obligations résultant de contrats dont l'inexécution partielle ou totale est équilibrée de part et d'autre (par exemple des passifs relatifs à des stocks commandés mais non encore reçus) ne sont généralement pas comptabilisés en tant que passifs dans les états financiers. Cependant de telles obligations peuvent satisfaire à la définition d'un passif et être comptabilisées, à condition que les critères de comptabilisation soient remplis dans les circonstances en cause. Dans de tels cas, la comptabilisation des passifs implique la comptabilisation des actifs ou des charges correspondants.

Comptabilisation des produits

- 4.47 Un produit est comptabilisé au compte de résultat lorsqu'un accroissement d'avantages économiques futurs lié à un accroissement d'actif ou à une diminution de passif s'est produit et peut être évalué de façon fiable. Ceci signifie en fait que la comptabilisation d'un produit a lieu en même temps que la comptabilisation d'une augmentation d'actif ou d'une diminution de passif (par exemple, l'accroissement net d'actifs résultant d'une vente de biens ou de services, ou la diminution de passifs provenant d'une remise de dette exigible).
- 4.48 Les procédures normalement adoptées en pratique pour comptabiliser les produits, par exemple l'exigence selon laquelle le produit doit être acquis, sont des applications des critères de comptabilisation du présent *Cadre conceptuel*. Ces procédures ont généralement pour objet de limiter la

comptabilisation des produits aux éléments pouvant être évalués de façon fiable et présentant un degré suffisant de certitude.

Comptabilisation des charges

- 4.49 Les charges sont comptabilisées dans le compte de résultat lorsqu'une diminution d'avantages économiques futurs liée à une diminution d'actif ou à une augmentation de passif s'est produite et peut être évaluée de façon fiable. Ceci signifie en fait que la comptabilisation des charges s'effectue en même temps que la comptabilisation d'une augmentation de passif ou d'une diminution d'actif (par exemple des charges à payer pour les droits du personnel ou l'amortissement des équipements).
- 4.50 Les charges sont comptabilisées au compte de résultat sur la base d'une association directe entre les coûts engagés et l'obtention d'éléments particuliers de produits. Ce processus, communément dénommé rattachement des charges aux produits, implique la comptabilisation simultanée ou combinée de produits et de charges qui résultent directement et conjointement des mêmes transactions ou autres événements ; par exemple, les diverses composantes des charges qui constituent le coût de revient des produits vendus sont comptabilisées en même temps que le produit résultant de la vente des biens. Cependant, l'application du concept de rattachement, dans le présent *Cadre conceptuel*, n'autorise pas à comptabiliser au bilan des éléments qui ne satisfont pas à la définition d'actifs ou de passifs.
- 4.51 Lorsque des avantages économiques sont attendus sur plusieurs périodes comptables, et que l'association avec les produits ne peut être déterminée que de façon vague ou indirecte, les charges sont comptabilisées dans le compte de résultat sur la base de procédures de répartition systématiques et rationnelles. Ce procédé est souvent nécessaire pour comptabiliser des charges associées à l'utilisation d'actifs tels que les immobilisations corporelles, le goodwill, les brevets et les marques ; dans de tels cas, la charge est appelée amortissement. Ces procédures de répartition ont pour but de comptabiliser les charges dans les périodes comptables où les avantages économiques associés à ces éléments sont consommés ou disparaissent.
- 4.52 Une charge est comptabilisée dans le compte de résultat dès qu'une dépense ne produit aucun avantage économique futur ou bien lorsque, et dans la mesure où, les avantages économiques futurs ne remplissent pas ou cessent de remplir les conditions de comptabilisation au bilan en tant qu'actif.
- 4.53 Une charge est également comptabilisée dans le compte de résultat dans les cas où un passif est contracté sans comptabilisation d'un actif, par exemple lorsqu'un passif naît de la garantie d'un produit.

Évaluation des éléments des états financiers

- 4.54 L'évaluation est le processus consistant à déterminer les montants auxquels les éléments des états financiers vont être comptabilisés et inscrits au bilan et au compte de résultat. Ceci implique le choix de la convention appropriée d'évaluation.
- 4.55 Nombre de conventions d'évaluation sont employées à des degrés divers et selon des combinaisons diverses dans les états financiers. Ces conventions incluent les suivantes :
- (a) *Coût historique.* Les actifs sont comptabilisés pour le montant de trésorerie ou d'équivalents de trésorerie payé ou pour la juste valeur de la contrepartie donnée pour les acquérir au moment de leur acquisition. Les passifs sont comptabilisés pour le montant des produits reçus en échange de l'obligation, ou dans certaines circonstances (par exemple, les impôts sur le résultat), pour le montant de trésorerie ou d'équivalents de trésorerie que l'on s'attend à verser pour éteindre le passif dans le cours normal de l'activité.
 - (b) *Coût actuel.* Les actifs sont comptabilisés pour le montant de trésorerie ou d'équivalents de trésorerie qu'il faudrait payer si le même actif ou un actif équivalent était acquis actuellement. Les passifs sont comptabilisés pour le montant non actualisé de trésorerie ou d'équivalents de trésorerie qui serait nécessaire pour éteindre l'obligation actuellement.
 - (c) *Valeur de réalisation (de règlement).* Les actifs sont comptabilisés pour le montant de trésorerie ou d'équivalents de trésorerie qui pourrait être obtenu actuellement en vendant l'actif lors d'une sortie volontaire. Les passifs sont comptabilisés pour leur valeur de règlement, c'est-à-dire pour les montants non actualisés de trésorerie ou d'équivalents de trésorerie que l'on s'attendrait à payer pour éteindre des passifs dans le cours normal de l'activité.
 - (d) *Valeur actuelle.* Les actifs sont comptabilisés pour la valeur actualisée des entrées nettes futures de trésorerie que l'élément devrait générer dans le cours normal de l'activité. Les passifs sont comptabilisés à la valeur actualisée des sorties de trésorerie nettes futures que l'on s'attend à devoir consentir pour éteindre les passifs dans le cours normal de l'activité.
- 4.56 La convention d'évaluation la plus communément adoptée par les entités pour préparer leurs états financiers est celle du coût historique. Celle-ci est habituellement combinée avec d'autres conventions d'évaluation. Par exemple, les stocks sont habituellement comptabilisés au plus faible du coût et de la valeur nette de réalisation, les titres négociables sur un marché peuvent être comptabilisés pour la valeur de marché et les passifs au titre des retraites sont comptabilisés à leur valeur actuelle. En outre, certaines entités utilisent la convention du coût actuel, pour répondre à

l'incapacité du modèle du coût historique à traiter des effets des changements de prix sur les actifs non monétaires.

Concepts de capital et de maintien du capital

Concepts de capital

- 4.57 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.
- 4.58 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

- 4.59 Des concepts de capital décrits au paragraphe 4.57 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 et de tout apport de ces propriétaires 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 et de tout apport de ces propriétaires au cours de la période.
- 4.60 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.

- 4.61 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.
- 4.62 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.
- 4.63 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.
- 4.64 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.

- 4.65 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 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.