

Mars 2018

Cadre Conceptuel IFRS®

Cadre Conceptuel de l'Information Financière

**Cadre conceptuel
de l'information financière**

Conceptual Framework for Financial Reporting is issued by the International Accounting Standards Board (Board).

Disclaimer: To the extent permitted by applicable law, the Board and the IFRS Foundation (Foundation) expressly disclaim all liability howsoever arising from this publication or any translation thereof whether in contract, tort or otherwise to any person in respect of any claims or losses of any nature including direct, indirect, incidental or consequential loss, punitive damages, penalties or costs.

Information contained in this publication does not constitute advice and should not be substituted for the services of an appropriately qualified professional.

Copyright © 2018 IFRS Foundation

All rights reserved. Reproduction and use rights are strictly limited. Please contact the Foundation for further details at licences@ifrs.org.

Copies of IASB® publications may be obtained from the Foundation's Publications Department. Please address publication and copyright matters to publications@ifrs.org or visit our web shop at <https://shop.ifrs.org>.

The French translation of *Conceptual Framework for Financial Reporting* has been approved by a review committee appointed by the IFRS Foundation. The French translation is copyright of the IFRS Foundation.



The Foundation has trade marks registered around the world (Marks) including 'IAS®', 'IASB®', the IASB® logo, 'IFRIC®', 'IFRS®', the IFRS® logo, 'IFRS for SMEs®', the IFRS for SMEs® logo, the 'Hexagon Device', 'International Accounting Standards®', 'International Financial Reporting Standards®', 'NIIF®' and 'SIC®'. Further details of the Foundation's Marks are available from the Foundation on request.

The 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 at 30 Cannon Street, London, EC4M 6XH.

**Cadre conceptuel
de l'information financière**

Le *Cadre conceptuel de l'information financière* est publié par l'International Accounting Standards Board (IASB).

Avis de non-responsabilité : Dans la mesure permise par les lois applicables, l'IASB et l'IFRS Foundation déclinent toute responsabilité contractuelle ou non contractuelle vis-à-vis de qui que ce soit relativement aux réclamations ou dommages de quelque nature que ce soit, y compris les dommages directs et indirects, les dommages-intérêts punitifs, les pénalités et les frais, pouvant découler de la présente publication ou d'une traduction de celle-ci.

Les informations contenues dans la présente publication n'ont pas valeur de conseil et ne sauraient se substituer aux services d'un professionnel ayant les compétences appropriées.

Copyright © 2018 IFRS Foundation

Tous droits réservés. Les droits de reproduction et d'utilisation sont strictement limités. Pour de plus amples renseignements, bien vouloir communiquer avec l'IFRS Foundation à l'adresse licences@ifrs.org.

Il est possible d'obtenir des exemplaires des publications de l'IASB® auprès du service des publications de l'IFRS Foundation. Pour toute demande relative aux publications et aux droits d'auteur, s'adresser à publications@ifrs.org ou visiter notre boutique en ligne à <https://shop.ifrs.org>.

La présente traduction française de *Conceptual Framework for Financial Reporting* 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.



L'IFRS Foundation a des marques déposées enregistrées dans différents pays (marques), y compris « IAS® », « IASB® », le logo IASB®, « IFRIC® », « IFRS® », le logo IFRS®, « IFRS for SMEs® », le logo IFRS for SMEs®, l'« Hexagon Device », « International Accounting Standards® », « International Financial Reporting Standards® », « NIIF® » et « SIC® ». Des renseignements supplémentaires concernant les marques de l'IFRS Foundation sont disponibles auprès de celle-ci.

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 au 30 Cannon Street, Londres, EC4M 6XH.

SOMMAIRE

*à partir du
paragraphe*

STATUT ET OBJET DU CADRE CONCEPTUEL	SP1.1
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 SUR LES RESSOURCES ÉCONOMIQUES DE L'ENTITÉ COMPTABLE, LES CRÉANCES SUR L'ENTITÉ ET LES VARIATIONS DE CES RESSOURCES ET DE CES CRÉANCES	1.12
Ressources économiques et créances sur l'entité	1.13
Variations des ressources économiques et des créances sur l'entité	1.15
Performance financière représentée par la comptabilité d'engagement	1.17
Performance financière représentée par les flux de trésorerie passés	1.20
Variations des ressources économiques et des créances sur l'entité ne résultant pas de la performance financière	1.21
INFORMATIONS SUR L'UTILISATION DES RESSOURCES ÉCONOMIQUES 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
Caractéristiques qualitatives auxiliaires	2.23
LA CONTRAINTE DU COÛT PESANT SUR L'INFORMATION FINANCIÈRE UTILE	2.39
CHAPITRE 3 : LES ÉTATS FINANCIERS ET L'ENTITÉ COMPTABLE	
ÉTATS FINANCIERS	3.1
Objectif et portée des états financiers	3.2
Période de présentation de l'information financière	3.4
Perspective adoptée dans les états financiers	3.8
Hypothèse de la continuité de l'exploitation	3.9
L'ENTITÉ COMPTABLE	3.10
États financiers consolidés et non consolidés	3.15
CHAPITRE 4 : LES ÉLÉMENTS DES ÉTATS FINANCIERS	
INTRODUCTION	4.1
DÉFINITION D'UN ACTIF	4.3
Droit	4.6
Potentiel de produire des avantages économiques	4.14
Contrôle	4.19
DÉFINITION D'UN PASSIF	4.26

Obligation	4.28
Transfert d'une ressource économique	4.36
Obligation actuelle du fait d'événements passés	4.42
ACTIFS ET PASSIFS	4.48
Unité de comptabilisation	4.48
Contrats à exécuter	4.56
Substance des droits et obligations contractuels	4.59
DÉFINITION DES CAPITAUX PROPRES	4.63
DÉFINITIONS DES PRODUITS ET DES CHARGES	4.68
CHAPITRE 5 : COMPTABILISATION ET DÉCOMPTABILISATION	
LE PROCESSUS DE COMPTABILISATION	5.1
CRITÈRES DE COMPTABILISATION	5.6
Pertinence	5.12
Fidélité	5.18
DÉCOMPTABILISATION	5.26
CHAPITRE 6 : ÉVALUATION	
INTRODUCTION	6.1
BASES D'ÉVALUATION	6.4
Coût historique	6.4
Valeur actuelle	6.10
INFORMATION PRODUITE PAR LES DIFFÉRENTES BASES D'ÉVALUATION	6.23
Coût historique	6.24
Valeur actuelle	6.32
FACTEURS À PRENDRE EN CONSIDÉRATION DANS LA SÉLECTION D'UNE BASE D'ÉVALUATION	6.43
Pertinence	6.49
Fidélité	6.58
Les caractéristiques qualitatives auxiliaires et la contrainte du coût	6.63
Facteurs propres à l'évaluation initiale	6.77
Plus d'une base d'évaluation	6.83
ÉVALUATION DES CAPITAUX PROPRES	6.87
TECHNIQUES D'ÉVALUATION FONDÉES SUR LES FLUX DE TRÉSORERIE	6.91
CHAPITRE 7 : PRÉSENTATION ET INFORMATIONS FOURNIES	
PRÉSENTATION ET INFORMATIONS FOURNIES : DES OUTILS DE COMMUNICATION	7.1
OBJECTIFS ET PRINCIPES DE PRÉSENTATION ET D'INFORMATION	7.4
CLASSEMENT	7.7
Classement des actifs et des passifs	7.9
Classement des capitaux propres	7.12
Classement des produits et des charges	7.14
REGROUPEMENT	7.20
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
ANNEXE : DÉFINITIONS	

STATUT ET OBJET DU CADRE CONCEPTUEL

- SP1.1 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 a pour objet d'aider :
- (a) l'International Accounting Standards Board (le « Conseil ») à élaborer des normes IFRS (des « normes ») qui reposent sur des concepts cohérents ;
 - (b) les préparateurs à élaborer des méthodes comptables cohérentes lorsqu'aucune norme ne s'applique à une transaction ou à un autre événement donné, ou lorsqu'une norme permet un choix de méthode comptable ;
 - (c) toutes les parties à comprendre et à interpréter les normes.
- SP1.2 Le *Cadre conceptuel* n'est pas une norme. Il ne prime aucunement sur quelque norme ou quelque disposition d'une norme que ce soit.
- SP1.3 Pour satisfaire à l'objectif de l'information financière à usage général, le Conseil peut parfois spécifier des dispositions qui dérogent du *Cadre conceptuel* à certains égards. S'il le fait, il justifiera la dérogation dans la base des conclusions de la norme en cause.
- SP1.4 Le Conseil peut réviser le *Cadre conceptuel* de temps à autre en fonction de l'expérience qu'il a acquise de son utilisation. La révision du *Cadre conceptuel* n'entraîne pas forcément de modifications dans les normes. La décision de modifier une norme exige que le Conseil inscrive un projet à son programme de travail et élabore le texte des modifications conformément à sa procédure officielle.
- SP1.5 Le *Cadre conceptuel* contribue à la réalisation de la mission énoncée de l'IFRS Foundation et du Conseil, lequel fait partie de l'IFRS Foundation. Cette mission consiste à élaborer des normes afin d'assurer la transparence, la responsabilité et l'efficacité des marchés financiers au niveau international. Le travail du Conseil est d'intérêt général, puisqu'il permet de favoriser la confiance, la croissance et la stabilité financière à long terme dans l'économie mondiale. Le *Cadre conceptuel* sert de fondement à l'élaboration de normes qui :
- (a) assurent la transparence en optimisant la comparabilité et la qualité des informations financières au niveau international afin de permettre aux investisseurs et autres acteurs financiers de prendre des décisions économiques éclairées ;
 - (b) renforcent la responsabilité en réduisant le fossé informationnel entre les fournisseurs de capitaux et les personnes à qui leur argent est confié. Les normes fondées sur le *Cadre conceptuel* fournissent les informations nécessaires à la responsabilisation des dirigeants. Sources d'informations comparables au niveau mondial, ces normes sont aussi essentielles pour les autorités régulatrices des quatre coins du monde ;
 - (c) contribuent à l'efficacité économique en aidant les investisseurs à identifier les opportunités et les risques dans le monde, et améliorer ainsi la distribution des capitaux. Pour les entreprises, l'utilisation d'un langage comptable fiable et unique inspiré de normes fondées sur le *Cadre conceptuel* contribue à la diminution du coût du capital et des déclarations internationales.

*à partir du
paragraphe*

**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 SUR LES RESSOURCES ÉCONOMIQUES DE L'ENTITÉ COMPTABLE, LES CRÉANCES SUR L'ENTITÉ ET LES VARIATIONS DE CES RESSOURCES ET DE CES CRÉANCES	1.12
Ressources économiques et créances sur l'entité	1.13
Variations des ressources économiques et des créances sur l'entité	1.15
Performance financière représentée par la comptabilité d'engagement	1.17
Performance financière représentée par les flux de trésorerie passés	1.20
Variations des ressources économiques et des créances sur l'entité ne résultant pas de la performance financière	1.21
INFORMATIONS SUR L'UTILISATION DES RESSOURCES ÉCONOMIQUES DE L'ENTITÉ	1.22

Introduction

- 1.1 L'objectif de l'information financière à usage général est la pierre d'assise du *Cadre conceptuel*. Les autres aspects du *Cadre conceptuel* — le concept d'entité comptable, les caractéristiques qualitatives de l'information financière utile et la contrainte du coût qui pèse sur elle, les éléments des états financiers, la comptabilisation, l'évaluation, la présentation de l'information et les informations à fournir — découlent logiquement de cet objectif.

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

- 1.2 L'objectif de l'information financière à usage général¹ est de fournir, au sujet de l'entité qui la présente (l'entité comptable), des informations utiles aux investisseurs, prêteurs et autres créanciers actuels et potentiels aux fins de prise de décisions sur la fourniture de ressources à l'entité². Ces décisions portent notamment sur ce qui suit :
- (a) l'achat, la vente ou la conservation d'instruments de capitaux propres et d'emprunt ;
 - (b) l'octroi ou le règlement de prêts et d'autres formes de crédit ;
 - (c) l'exercice de droits de vote ou de quelque autre influence sur les interventions de la direction qui touchent l'utilisation des ressources économiques de l'entité.
- 1.3 Les décisions décrites au paragraphe 1.2 dépendent des rendements que les investisseurs, prêteurs et autres créanciers actuels et potentiels s'attendent à obtenir, par exemple sous forme de dividendes, de remboursements de capital et de versements d'intérêts ou d'augmentation du prix de marché. Les attentes des investisseurs, prêteurs et autres créanciers au sujet des rendements reposent sur leur évaluation du montant, de l'échéancier et de l'incertitude des (perspectives d') entrées nettes futures de trésorerie de l'entité et leur appréciation de la gestion des ressources économiques de l'entité par la direction. Pour procéder à ces appréciations, ils ont besoin d'informations.
- 1.4 Les informations dont les investisseurs, prêteurs et autres créanciers actuels et potentiels ont besoin pour porter les appréciations décrites au paragraphe 1.3 concernent ce qui suit :
- (a) les ressources économiques de l'entité, les créances sur l'entité et les variations de ces ressources et de ces créances (voir paragraphes 1.12 à 1.21) ;
 - (b) l'efficacité et l'efficacé avec lesquelles la direction et le conseil d'administration³ se sont acquittés de leurs responsabilités relatives à l'utilisation des ressources de l'entité (voir paragraphes 1.22 et 1.23).
- 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 obtenir une bonne partie des informations financières dont ils ont besoin. Ils constituent par conséquent les principaux utilisateurs de ces rapports financiers⁴.
- 1.6 Par ailleurs, les rapports financiers à usage général ne peuvent pas fournir toutes les informations dont les investisseurs, prêteurs et 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 fournissent toutefois des informations qui aident les investisseurs, prêteurs et autres créanciers actuels et potentiels à estimer cette valeur.
- 1.8 Les principaux utilisateurs ont des besoins et des désirs différents, et potentiellement contradictoires, en matière d'information. Dans l'élaboration des normes, le Conseil cherche à ce qu'elles fournissent

1 Dans l'ensemble du *Cadre conceptuel*, « rapports financiers » et « information financière » désignent, sauf indication contraire, les rapports financiers et l'information financière à usage général.

2 Dans l'ensemble du *Cadre conceptuel*, « entité » désigne, sauf indication contraire, l'entité comptable.

3 Dans l'ensemble du *Cadre conceptuel*, « direction » désigne, sauf indication contraire, la direction et le conseil d'administration de l'entité.

4 Dans l'ensemble du *Cadre conceptuel*, « principaux utilisateurs » et « utilisateurs » désignent les investisseurs, prêteurs et autres créanciers actuels et potentiels qui doivent se fier aux rapports financiers à usage général pour obtenir une bonne partie des informations financières dont ils ont besoin.

l'ensemble d'informations qui répond aux besoins du plus grand nombre d'utilisateurs principaux. L'accent mis sur les besoins d'information communs n'empêche toutefois 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. Elle n'est cependant pas obligée de se fier aux rapports financiers à usage général, parce qu'elle est en mesure d'obtenir de sources internes 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, prêteurs et 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 exactes. Le *Cadre conceptuel* établit les concepts qui sous-tendent ces estimations, jugements et modèles. Ces concepts constituent le but à atteindre pour le Conseil et les préparateurs de rapports financiers. Comme pour 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 que comprendre, accepter et mettre en œuvre de nouvelles manières d'analyser les transactions et autres événements demande du temps. Il est néanmoins essentiel d'établir un but vers lequel tendre pour que l'information financière évolue vers une utilité croissante.

Informations sur les ressources économiques de l'entité comptable, les créances sur l'entité et les variations de ces ressources et de ces créances

- 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 ses ressources économiques et sur les créances à son encontre. Les rapports financiers fournissent aussi des informations sur les effets des transactions et autres événements qui modifient ces ressources et ces créances. Ces deux types d'informations sont utiles pour la prise de décisions sur la fourniture de ressources à l'entité.

Ressources économiques et créances sur l'entité

- 1.13 Les informations sur la nature et le montant des ressources économiques de l'entité comptable et des créances sur cette dernière peuvent aider les utilisateurs à déceler les forces et les faiblesses financières de cette entité. Elles peuvent aussi les aider à évaluer la liquidité et la solvabilité de l'entité comptable ainsi que le financement supplémentaire dont elle a besoin et ses chances de l'obtenir, et à porter une appréciation sur la gestion des ressources économiques de l'entité par la direction. Les informations sur l'ordre de priorité et les exigences de paiement des créances sur l'entité comptable aident les utilisateurs à prédire de quelle façon les flux de trésorerie futurs seront distribués entre les créanciers.
- 1.14 Les différents types de ressources économiques n'ont pas tous la même incidence sur l'appréciation que porte un utilisateur sur les perspectives de flux de trésorerie futurs de l'entité comptable. Certains de ces flux découleront directement de ressources économiques existantes, par exemple les comptes clients. D'autres découleront de l'utilisation combinée de plusieurs ressources en vue de la production ou de la prestation et de la mise en marché de biens ou de services. Même si ces flux ne peuvent être rattachés à des ressources économiques (ou à des créances sur l'entité) en particulier, les utilisateurs des rapports financiers ont besoin de connaître la nature et le montant des ressources dont dispose l'entité comptable pour mener ses activités.

Variations des ressources économiques et des créances sur l'entité

- 1.15 Les variations dans les ressources économiques de l'entité comptable et les créances sur celle-ci résultent de sa performance financière (voir paragraphes 1.17 à 1.20) et d'autres événements ou transactions tels que l'émission d'instruments d'emprunt ou de capitaux propres (voir paragraphe 1.21). Pour apprécier adéquatement tant les perspectives de rentrées nettes futures de trésorerie de l'entité comptable que la gestion de ses ressources économiques par la direction, les utilisateurs ont besoin de pouvoir distinguer ces deux types de variations.
- 1.16 Les informations sur la performance financière de l'entité comptable aident les utilisateurs à comprendre le rendement qu'elle a tiré de ses ressources économiques. Les informations sur le rendement produit par

l'entité peuvent aider les utilisateurs à porter une appréciation sur la gestion de ses ressources économiques par la direction. 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 dans l'avenir.

Performance financière représentée par la comptabilité d'engagement

- 1.17 La comptabilité d'engagement représente les effets des transactions et autres événements et circonstances sur les ressources économiques de l'entité comptable et les créances sur celle-ci dans les périodes où ces effets se produisent, même si les entrées et les sorties de trésorerie correspondantes ont lieu dans une période différente. Cela a son importance. En effet, les informations qui portent sur ces ressources économiques et ces créances sur l'entité et leurs variations de la période donnent généralement une meilleure base d'évaluation de la performance passée et future de l'entité que les informations qui se limitent aux entrées et sorties de trésorerie de la période.
- 1.18 Les variations des ressources économiques de l'entité comptable et des créances à son encontre sur celles-ci produites autrement que par l'obtention de ressources supplémentaires directement d'investisseurs et de créanciers (voir paragraphe 1.21) fournissent des informations sur la performance financière de l'entité comptable pour la période qui sont utiles pour apprécier sa capacité passée et future de générer des entrées nettes de trésorerie. Ces informations indiquent la mesure dans laquelle l'entité comptable 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 d'investisseurs et de créanciers. Les informations sur la performance financière de l'entité comptable pour une période peuvent aussi aider les utilisateurs à porter une appréciation sur la gestion des ressources économiques de cette entité par la direction.
- 1.19 Les informations sur la performance financière réalisée par l'entité comptable au cours d'une période peuvent également indiquer la mesure dans laquelle des événements comme l'évolution des prix ou des taux d'intérêt du marché ont accru ou réduit les ressources économiques de l'entité et les créances sur celle-ci, influant ainsi sur sa capacité de générer des entrées nettes de trésorerie.

Performance financière représentée par les flux de trésorerie passés

- 1.20 Les informations sur les flux de trésorerie de l'entité comptable pour une période aident également les utilisateurs à évaluer la capacité de l'entité de générer des entrées nettes futures de trésorerie et à porter une appréciation sur la gestion de ses ressources économiques par la direction. Ces informations montrent comment l'entité obtient et dépense la trésorerie en renseignant notamment 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 créances sur l'entité ne résultant pas de la performance financière

- 1.21 Il se peut que les ressources économiques de l'entité comptable et les créances sur celle-ci varient pour des raisons autres que la performance financière, par exemple l'émission d'instruments d'emprunt ou de capitaux propres. Les informations sur ce type de variation sont nécessaires pour permettre aux utilisateurs de bien comprendre les raisons des variations des ressources économiques de l'entité comptable et des créances sur celle-ci ainsi que les conséquences de ces variations pour la performance financière future.

Informations sur l'utilisation des ressources économiques de l'entité

- 1.22 Les informations sur l'efficacité et l'efficacité avec lesquelles la direction s'est acquittée de ses responsabilités relatives à l'utilisation des ressources économiques de l'entité comptable aident les utilisateurs à porter une appréciation sur la gestion de ces ressources par la direction. Ces informations sont aussi utiles pour prédire l'efficacité et l'efficacité avec lesquelles la direction fera usage des ressources économiques de l'entité au cours des périodes ultérieures. Elles peuvent donc servir à apprécier les perspectives d'entrées nettes futures de tr sorierie de l'entité.
- 1.23 Les responsabilités de la direction relativement à l'utilisation des ressources économiques 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 veiller à ce que l'entité respecte la législation applicable ainsi que ses obligations contractuelles.

à partir du
paragraphe

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
<i>Importance relative (ou significativité)</i>	2.11
Fidélité	2.12
Application des caractéristiques qualitatives essentielles	2.20
Caractéristiques qualitatives auxiliaires	2.23
Comparabilité	2.24
Vérifiabilité	2.30
Rapidité	2.33
Compréhensibilité	2.34
Application des caractéristiques qualitatives auxiliaires	2.37
LA CONTRAINTE DU COÛT PESANT SUR L'INFORMATION FINANCIÈRE UTILE	2.39

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 peuvent être les plus utiles aux investisseurs, prêteurs et autres créanciers actuels et potentiels qui s'appuient sur les informations contenues dans le rapport financier de l'entité comptable (les informations financières) pour prendre des décisions au sujet de cette entité.
- 2.2 Les rapports financiers fournissent des informations sur les ressources économiques de l'entité comptable, les créances sur celle-ci et les effets des transactions et autres événements et circonstances qui font varier ces ressources et ces créances. (Dans le *Cadre conceptuel*, ces informations sont appelées « informations sur les phénomènes économiques ».) 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 utile⁵ s'appliquent à l'information financière fournie dans les états financiers et à celle 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 portant sur les ressources économiques et créances actuelles et sur les variations de ces ressources et de ces créances.

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 est censée 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 peut avoir la capacité d'influencer les décisions même si certains utilisateurs choisissent de ne pas s'en servir ou la connaissent déjà parce qu'ils ont consulté 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 constituer une donnée d'entrée des processus que suivent 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.
- 2.9 L'information financière a une valeur de confirmation si elle renseigne sur des évaluations antérieures en venant les confirmer ou les modifier.
- 2.10 La valeur prédictive et la valeur de confirmation de l'information financière sont interreliées. L'information à valeur prédictive a souvent aussi une valeur de confirmation. Par exemple, on peut s'appuyer sur les produits des activités ordinaires de l'exercice considéré pour prédire ceux d'exercices futurs et on peut également s'en servir pour faire des comparaisons avec les prédictions établies antérieurement pour

5 Dans l'ensemble du *Cadre conceptuel*, « caractéristiques qualitatives » et « contrainte du coût » désignent les caractéristiques qualitatives de l'information financière utile et la contrainte du coût pesant sur celle-ci.

l'exercice considéré. Les résultats de ces comparaisons peuvent aider les utilisateurs à corriger et à améliorer les processus d'établissement des prédictions.

Importance relative (ou caractère significatif)

- 2.11 Une information est significative si son omission ou son inexactitude peut influencer les décisions que les principaux utilisateurs des rapports financiers à usage général (voir paragraphe 1.5) prennent en se fondant sur l'information financière que fournissent ces rapports au sujet d'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 (ou des deux) des éléments auxquels l'information a trait dans le cadre du rapport financier de cette 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

- 2.12 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 la substance des phénomènes qu'elle est censée représenter. Dans bien des situations, la substance du phénomène économique et sa forme juridique sont une seule et même chose. Dans le cas contraire, fournir des informations portant uniquement sur la forme juridique ne donne pas une image fidèle du phénomène économique (voir paragraphes 4.59 à 4.62).
- 2.13 Une image qui serait parfaitement fidèle comporterait trois caractéristiques. Elle serait exhaustive, neutre et exempte d'erreurs. Bien sûr, la perfection n'est que rarement — voire jamais — atteignable. L'objectif du Conseil est de favoriser le plus possible la présence de ces qualités.
- 2.14 Une image exhaustive comporte toutes les informations, y compris toutes les descriptions et explications, qui sont nécessaires à la compréhension par l'utilisateur du phénomène représenté. Ainsi, donner une image complète d'un groupe d'actifs consisterait, au minimum, à fournir une description de la nature des actifs du groupe, une représentation chiffrée de tous ces actifs et une description de ce qu'indique cette représentation chiffrée (par exemple, le coût d'origine ou la juste valeur). Dans le cas de certains éléments, une image complète peut aussi nécessiter 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 représentation chiffrée.
- 2.15 Une image neutre implique une absence de parti pris dans la sélection 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 qui viseraient à accroître la probabilité que l'information financière soit 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.
- 2.16 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 surévaluer les actifs et les produits ni sous-évaluer les passifs et les charges⁶. Elle ne permet pas non plus que l'on sous-évalue les actifs et les produits ni que l'on surévalue les passifs et les charges. De telles anomalies peuvent entraîner la surévaluation ou la sous-évaluation des produits ou des charges de périodes ultérieures.
- 2.17 La prudence n'implique pas la nécessité d'une asymétrie, par exemple de devoir systématiquement justifier la comptabilisation d'un actif ou d'un produit par des éléments probants plus convaincants que dans le cas d'un passif ou d'une charge. Une telle asymétrie n'est pas une caractéristique qualitative de l'information financière utile. Une norme peut néanmoins contenir des dispositions asymétriques si cela constitue une conséquence de décisions qui visent la sélection de l'information la plus pertinente parmi celles qui donnent une image fidèle de ce qu'elles sont censées représenter.
- 2.18 La fidélité ne signifie pas l'exactitude à tous les égards. Une image 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 sélectionné et appliqué sans erreurs. Dans ce contexte, une image exempte d'erreurs ne signifie pas une image parfaitement exacte à tous les égards. Par exemple, on ne peut déterminer si l'estimation d'un prix ou d'une valeur non observable est exacte ou inexacte. L'image de cette estimation peut cependant être fidèle s'il est indiqué de manière claire et précise que le montant est une

⁶ Les actifs, les passifs, les produits et les charges sont définis dans le tableau 4.1. Ils constituent les éléments des états financiers.

estimation, si la nature et les limites du processus d'estimation suivi sont expliquées, et si aucune erreur n'a été commise dans la sélection et l'application d'un processus approprié pour l'établissement de l'estimation.

- 2.19 Le fait qu'un montant d'un rapport financier doive faire l'objet d'une estimation parce qu'il ne peut être observé directement donne lieu à de l'incertitude d'évaluation. L'emploi d'estimations raisonnables est cependant essentiel à la préparation de l'information financière et ne nuit pas à l'utilité de cette information si les estimations sont décrites et expliquées avec clarté et exactitude. Même un degré élevé d'incertitude d'évaluation n'empêche pas nécessairement une telle estimation de constituer une information utile (voir paragraphe 2.22).

Application des caractéristiques qualitatives essentielles

- 2.20 Pour être utile, l'information doit à la fois être pertinente et donner une image fidèle de ce qu'elle est censée représenter. Ni une image fidèle d'un phénomène non pertinent ni une image non fidèle d'un phénomène pertinent n'aident les utilisateurs à prendre de bonnes décisions.
- 2.21 La façon la plus efficace et la plus 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, dont cet exemple ne tient pas compte). Premièrement, il faut identifier un phénomène économique au sujet duquel il peut être utile aux utilisateurs des rapports financiers de l'entité comptable d'obtenir de l'information. Deuxièmement, il faut déterminer le type d'information le plus pertinent concernant le phénomène. Troisièmement, il faut déterminer si cette information est disponible et si elle peut donner une image fidèle du phénomène économique. 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.
- 2.22 Dans certains cas, il se peut que l'on doive trouver un compromis entre les caractéristiques qualitatives essentielles pour pouvoir atteindre l'objectif de l'information financière, qui est de fournir des informations utiles sur des phénomènes économiques. Par exemple, peut-être que l'information la plus pertinente au sujet d'un phénomène est une estimation très incertaine. Le degré d'incertitude d'évaluation que comporte cette estimation pourrait dans certains cas être si élevé qu'il y aurait lieu de s'interroger sur sa capacité de donner une image suffisamment fidèle du phénomène. Dans certaines de ces situations, il se peut que l'information la plus utile soit l'estimation très incertaine, accompagnée de sa description et de l'explication des incertitudes qu'elle comporte. Dans d'autres, cette information ne donnera pas une image suffisamment fidèle du phénomène, et l'information la plus utile sera une estimation d'un autre type, qui est un peu moins pertinente, mais comporte une incertitude d'évaluation plus faible. À la limite, il se pourrait qu'aucune estimation ne constitue une information utile. Il faudra peut-être alors fournir une information qui ne repose pas sur une estimation.

Caractéristiques qualitatives auxiliaires

- 2.23 La comparabilité, la vérifiabilité, la rapidité et la compréhensibilité sont des caractéristiques qualitatives auxiliaires qui renforcent l'utilité de l'information pertinente qui donne une image fidèle de ce qu'elle est censée représenter. Les caractéristiques qualitatives auxiliaires peuvent aussi aider à déterminer laquelle de deux descriptions d'un phénomène devrait être utilisée lorsqu'elles sont considérées comme fournissant au sujet de ce phénomène des informations de même pertinence et de même fidélité.

Comparabilité

- 2.24 La prise de décisions par les utilisateurs suppose des choix entre diverses possibilités, par exemple de vendre ou de conserver un placement ou encore d'investir dans une entité plutôt qu'une autre. Par conséquent, les informations au sujet d'une entité comptable sont d'autant plus utiles qu'elles peuvent être comparées avec des informations semblables au sujet d'autres entités et avec des informations semblables au sujet de la même entité, mais établies pour d'autres périodes ou à d'autres dates.
- 2.25 La comparabilité est la caractéristique qualitative qui permet aux utilisateurs de relever et de comprendre les similitudes et les différences entre des éléments. Contrairement aux autres caractéristiques qualitatives, la comparabilité n'est pas propre à un élément donné. Il doit y avoir au moins deux éléments pour qu'une comparaison soit possible.
- 2.26 Bien que liées à la comparabilité, la cohérence et la permanence des méthodes constituent une notion distincte. Il s'agit de l'utilisation des mêmes méthodes pour les mêmes éléments, que ce soit pour une même période dans différentes entités comptables ou d'une période à l'autre dans une même entité. La comparabilité est le but ; la cohérence et la permanence des méthodes facilitent l'atteinte de ce but.

- 2.27 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.
- 2.28 Un certain degré de comparabilité est probable lorsque les caractéristiques qualitatives essentielles sont présentes. L'image fidèle d'un phénomène économique pertinent devrait naturellement comporter un certain degré de comparabilité avec l'image fidèle, donnée par une autre entité comptable, d'un phénomène économique pertinent similaire.
- 2.29 Bien qu'un phénomène économique donné puisse être représenté fidèlement de multiples façons, le fait de permettre l'application de diverses méthodes comptables pour le même phénomène économique diminue la comparabilité.

Vérifiabilité

- 2.30 La vérifiabilité aide à fournir aux utilisateurs l'assurance que l'information donne une image fidèle des phénomènes économiques qu'elle est censée représenter. La vérifiabilité suppose que différents observateurs bien informés et indépendants pourraient aboutir à un consensus, mais pas forcément à un accord complet, sur le fait qu'une image donnée est fidèle. Pour qu'une information quantitative soit vérifiable, il n'est pas nécessaire qu'elle consiste en une estimation ponctuelle. Un éventail de montants possibles assortis de probabilités peut aussi être vérifié.
- 2.31 La vérification peut être directe ou indirecte. La vérification directe consiste à vérifier un montant ou une autre représentation par observation directe, par exemple compter de l'argent. La vérification indirecte consiste à contrôler les données d'entrée d'un modèle, d'une formule ou d'une autre technique et à recalculer les extrants selon ce modèle, cette formule ou cette technique. Vérifier la valeur comptable de stocks en contrôlant les données d'entrée (quantités et coûts) et en recalculant le solde de clôture au moyen de l'hypothèse retenue pour la détermination des flux de coûts (telle que la méthode PEPS) en est un exemple.
- 2.32 Il peut s'avérer impossible de vérifier certaines explications et informations financières prospectives ou de le faire avant une période future. Pour aider les utilisateurs à décider s'ils veulent se servir de ces informations, il sera normalement nécessaire de les étayer en indiquant les hypothèses sous-jacentes, les méthodes de compilation utilisées ainsi que les autres facteurs et circonstances pertinents.

Rapidité

- 2.33 La rapidité consiste à 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 rester utiles longtemps après la fin d'une période comptable parce que, par exemple, certains utilisateurs peuvent vouloir déceler et apprécier les tendances.

Compréhensibilité

- 2.34 L'information est compréhensible lorsqu'elle est classée, définie et présentée de façon claire et concise.
- 2.35 Certains phénomènes sont de nature complexe et il n'est pas possible de les rendre faciles à comprendre. Exclure des rapports financiers les informations au sujet de ces phénomènes pourrait rendre ces rapports plus faciles à comprendre, mais ils seraient alors incomplets et donc potentiellement trompeurs.
- 2.36 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. Cela dit, il peut parfois arriver que même des utilisateurs bien informés et diligents aient besoin de l'aide d'un conseiller pour comprendre les informations qui portent sur des phénomènes économiques complexes.

Application des caractéristiques qualitatives auxiliaires

- 2.37 Il y a lieu de rechercher le plus possible les caractéristiques qualitatives auxiliaires. Toutefois, ces caractéristiques ne peuvent ni individuellement ni collectivement rendre utiles des informations qui ne sont pas pertinentes ou qui ne donnent pas une image fidèle de ce qu'elles sont censées représenter.
- 2.38 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 pour augmenter à long terme la pertinence ou la fidélité. La fourniture d'informations appropriées peut compenser en partie la perte de la comparabilité.

La contrainte du coût pesant sur l'information financière utile

- 2.39 La contrainte du coût s'exerce de manière généralisée sur l'information qui peut être fournie dans les rapports financiers. La communication de l'information financière entraîne des coûts, et il importe que ces coûts soient justifiés par les avantages qu'elle procure. Les coûts et avantages à prendre en considération sont de plusieurs types.
- 2.40 Ce sont les préparateurs de l'information financière qui fournissent l'essentiel de l'effort nécessaire pour la recueillir, la traiter, la vérifier et la diffuser, 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.
- 2.41 L'information financière qui est pertinente et donne une image fidèle de ce qu'elle est censée représenter permet aux utilisateurs de prendre des décisions avec plus de confiance, ce qui fait augmenter l'efficacité des marchés financiers et diminuer le coût du capital pour l'ensemble de l'économie. Elle procure également des avantages aux investisseurs, prêteurs et 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.
- 2.42 Pour tenir compte de la contrainte du coût, le Conseil apprécie 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. Pour ce faire, lorsqu'il élabore un projet de norme, 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, son appréciation repose sur une combinaison d'informations quantitatives et qualitatives.
- 2.43 En raison de la subjectivité que cela comporte, des personnes différentes aboutiront à des appréciations différentes des coûts et avantages liés à la présentation d'un élément d'information financière donné. 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 appréciations 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.

*à partir du
paragraphe***CHAPITRE 3 : LES ÉTATS FINANCIERS ET L'ENTITÉ COMPTABLE**

ÉTATS FINANCIERS	3.1
Objectif et portée des états financiers	3.2
Période de présentation de l'information financière	3.4
Perspective adoptée dans les états financiers	3.8
Hypothèse de la continuité de l'exploitation	3.9
L'ENTITÉ COMPTABLE	3.10
États financiers consolidés et non consolidés	3.15

États financiers

- 3.1 Tandis que les chapitres 1 et 2 traitent des informations fournies dans les rapports financiers à usage général, les chapitres 3 à 8 traitent de celles fournies dans les états financiers à usage général, une forme particulière de rapports financiers à usage général. Les états financiers⁷ fournissent des informations au sujet des ressources économiques de l'entité comptable, des créances sur celle-ci et des variations de ces ressources économiques et de ces créances, qui répondent aux définitions des éléments des états financiers (voir tableau 4.1).

Objectif et portée des états financiers

- 3.2 L'objectif des états financiers est de fournir à leurs utilisateurs, au sujet des actifs, passifs, capitaux propres, produits et charges de l'entité comptable⁸, des informations financières utiles à l'appréciation de ses perspectives d'entrées nettes futures de trésorerie et de la gestion de ses ressources économiques par la direction (voir paragraphe 1.3).
- 3.3 Ces informations sont fournies :
- (a) dans l'état de la situation financière, par la comptabilisation des actifs, des passifs et des capitaux propres ;
 - (b) dans l'état ou les états de la performance financière⁹, par la comptabilisation des produits et des charges ;
 - (c) dans les autres états financiers et dans les notes, par la présentation et la fourniture d'informations sur :
 - (i) les actifs, passifs, capitaux propres, produits et charges comptabilisés (voir paragraphe 5.1), y compris leur nature et les risques auxquels les actifs et passifs comptabilisés donnent naissance ;
 - (ii) les actifs et passifs non comptabilisés (voir paragraphe 5.6), y compris leur nature et les risques auxquels ils donnent naissance ;
 - (iii) les flux de trésorerie ;
 - (iv) les apports des titulaires de droits patrimoniaux et les distributions à ceux-ci ;
 - (v) les méthodes, hypothèses et jugements utilisés dans l'estimation des montants présentés ou fournis et les changements que connaissent ces méthodes, hypothèses et jugements.

Période de présentation de l'information financière

- 3.4 Les états financiers sont établis pour un intervalle de temps spécifié (la période de présentation de l'information financière, ci-après la « période ») et fournissent des informations sur :
- (a) les actifs et passifs — comptabilisés ou non — et les capitaux propres qui existaient à la clôture de la période ou au cours de cette dernière ;
 - (b) les produits et charges de la période.
- 3.5 Afin d'aider leurs utilisateurs à déceler et à apprécier les changements et les tendances, les états financiers fournissent aussi des informations comparatives relativement à au moins une période précédente.
- 3.6 Les états financiers contiennent des informations sur des transactions possibles ou d'autres événements possibles (informations prospectives) lorsque ces informations :
- (a) concernent les actifs ou passifs — comptabilisés ou non — ou les capitaux propres de l'entité qui existaient à la clôture de la période ou au cours de cette dernière, ou bien les produits ou charges de la période ;
 - (b) sont utiles aux utilisateurs des états financiers.

7 Dans l'ensemble du *Cadre conceptuel*, « états financiers » désigne les états financiers à usage général.

8 Les actifs, les passifs, les capitaux propres, les produits et les charges sont définis dans le tableau 4.1. Ils constituent les éléments des états financiers.

9 Le *Cadre conceptuel* ne spécifie pas si l'état ou les états de la performance financière se composent d'un seul ou de deux états.

Par exemple, si l'évaluation d'un actif ou d'un passif se fait par l'estimation de flux de trésorerie futurs, il se peut que les utilisateurs aient besoin d'informations sur ces flux de trésorerie estimatifs pour comprendre les évaluations communiquées. Les états financiers ne fournissent habituellement pas d'autres types d'informations prospectives tels que des explications sur les attentes et les stratégies de la direction à l'égard de l'entité comptable.

- 3.7 Les états financiers contiennent des informations sur les transactions ou autres événements qui ont eu lieu après la date de clôture si ces informations sont nécessaires à l'atteinte de l'objectif des états financiers (voir paragraphe 3.2).

Perspective adoptée dans les états financiers

- 3.8 Les états financiers fournissent des informations sur les transactions et autres événements considérés dans la perspective de l'entité comptable dans son ensemble, et non d'un groupe particulier de ses investisseurs, prêteurs ou autres créanciers actuels et potentiels.

Hypothèse de la continuité de l'exploitation

- 3.9 Les états financiers sont normalement préparés selon l'hypothèse que l'entité comptable est en situation de continuité d'exploitation et poursuivra ses activités dans un avenir prévisible. Par conséquent, on suppose qu'elle n'a ni l'intention ni l'obligation de procéder à sa liquidation ou de cesser ses activités. S'il existe une telle intention ou une telle obligation, les états financiers peuvent devoir être préparés suivant une convention différente, indiquée dans ceux-ci.

L'entité comptable

- 3.10 L'entité comptable est une entité qui, par obligation ou par choix, prépare des états financiers. Elle peut être constituée d'une seule entité, d'une partie d'une entité ou de plusieurs entités. Il ne s'agit pas nécessairement d'une entité juridique.
- 3.11 Il arrive qu'une entité (la mère) ait le contrôle d'une autre entité (la filiale). Si l'entité comptable est constituée d'une mère et de ses filiales, ses états financiers sont appelés « états financiers consolidés » (voir paragraphes 3.15 et 3.16). Si l'entité comptable est constituée uniquement de la mère, ses états financiers sont appelés « états financiers non consolidés » (voir paragraphes 3.17 et 3.18).
- 3.12 Si l'entité comptable est constituée de deux entités ou plus qui ne sont pas toutes rattachées par un lien mère-filiale, ses états financiers sont appelés « états financiers combinés ».
- 3.13 Il peut être difficile de définir adéquatement le périmètre de l'entité comptable lorsque celle-ci :
- (a) n'est pas une entité juridique ;
 - (b) n'est pas uniquement constituée d'entités juridiques rattachées par un lien mère-filiale.
- 3.14 En pareils cas, la définition du périmètre de l'entité comptable est motivée par les besoins en matière d'information des utilisateurs principaux de ses états financiers. Ces utilisateurs ont besoin d'une information pertinente qui donne une image fidèle de ce qu'elle est censée représenter. Une image fidèle suppose ce qui suit :
- (a) l'ensemble d'activités économiques inclus dans le périmètre de l'entité comptable n'est pas arbitraire ni incomplet ;
 - (b) l'inclusion de cet ensemble d'activités économiques dans le périmètre de l'entité comptable aboutit à une information neutre ;
 - (c) une description est fournie du mode de détermination du périmètre de l'entité comptable et de ce qui constitue cette dernière.

États financiers consolidés et non consolidés

- 3.15 Les états financiers consolidés fournissent de l'information au sujet des actifs, passifs, capitaux propres, produits et charges de la mère et de ses filiales en tant qu'entité comptable unique. Ces informations sont utiles aux investisseurs, prêteurs et autres créanciers actuels et potentiels de la mère, qui s'en servent pour apprécier ses perspectives d'entrées nettes futures de trésorerie. Les entrées nettes de trésorerie de la mère

comprennent en effet les distributions provenant de ses filiales, distributions qui dépendent des entrées nettes de trésorerie des filiales.

- 3.16 Les états financiers consolidés ne sont pas destinés à fournir des informations distinctes au sujet des actifs, passifs, capitaux propres, produits et charges de l'une ou l'autre des filiales. Les états financiers destinés à cette fin sont ceux de chaque filiale.
- 3.17 Les états financiers non consolidés sont destinés à fournir des informations au sujet des actifs, passifs, capitaux propres, produits et charges de la mère, et non de ses filiales. Ces informations peuvent être utiles aux investisseurs, prêteurs et autres créanciers actuels et potentiels de la mère pour les raisons suivantes :
- (a) une créance sur la mère ne constitue habituellement pas une créance sur les filiales ;
 - (b) dans certains pays, les sommes pouvant légalement être distribuées aux titulaires de droits patrimoniaux sur la mère dépendent de ses réserves distribuables.

Une autre manière de fournir des informations sur tout ou partie des actifs, passifs, capitaux propres, produits et charges de la mère seule consiste à le faire par la voie des notes annexes aux états financiers consolidés.

- 3.18 Les informations fournies dans les états financiers non consolidés ne suffisent habituellement pas à répondre aux besoins des investisseurs, prêteurs et autres créanciers actuels et potentiels de la mère. Par conséquent, lorsque des états financiers consolidés sont requis, des états financiers non consolidés ne sauraient s'y substituer. Une mère peut néanmoins être tenue — ou choisir — de préparer des états financiers non consolidés en plus de ses états financiers consolidés.

*à partir du
paragraphe*

CHAPITRE 4 : LES ÉLÉMENTS DES ÉTATS FINANCIERS

INTRODUCTION	4.1
DÉFINITION D'UN ACTIF	4.3
Droit	4.6
Potentiel de produire des avantages économiques	4.14
Contrôle	4.19
DÉFINITION D'UN PASSIF	4.26
Obligation	4.28
Transfert d'une ressource économique	4.36
Obligation actuelle du fait d'événements passés	4.42
ACTIFS ET PASSIFS	4.48
Unité de comptabilisation	4.48
Contrats à exécuter	4.56
Substance des droits et obligations contractuels	4.59
DÉFINITION DES CAPITAUX PROPRES	4.63
DÉFINITIONS DES PRODUITS ET DES CHARGES	4.68

Introduction

- 4.1 Le *Cadre conceptuel* définit les éléments suivants des états financiers :
- (a) les actifs, les passifs 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 sa performance financière.
- 4.2 Ces éléments sont liés aux ressources économiques, aux créances sur l'entité et aux variations de ces ressources et créances dont il est question au chapitre 1, et ils sont définis dans le tableau 4.1.

Tableau 4.1 : Éléments des états financiers

Notion du chapitre 1	Élément des états financiers	Définition ou description
Ressource économique	Actif	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.
Créance sur l'entité	Passif	Obligation actuelle qu'a l'entité de transférer une ressource économique du fait d'événements passés.
	Capitaux propres	Intérêt résiduel dans les actifs de l'entité après déduction de tous ses passifs.
Variations des ressources économiques et des créances sur l'entité représentant la performance financière	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.
	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.
Autres variations des ressources économiques et des créances sur l'entité	–	Apports des titulaires de droits patrimoniaux et distributions à ceux-ci.
	–	Échanges d'actifs ou de passifs n'ayant pas pour résultat d'accroître ou de diminuer les capitaux propres.

Définition d'un actif

- 4.3 Un actif est une ressource économique actuelle que l'entité contrôle du fait d'événements passés.
- 4.4 Une ressource économique est un droit qui a le potentiel de produire des avantages économiques.
- 4.5 La présente section traite des trois points suivants de ces définitions :
- (a) droit (voir paragraphes 4.6 à 4.13) ;
 - (b) potentiel de produire des avantages économiques (voir paragraphes 4.14 à 4.18) ;
 - (c) contrôle (voir paragraphes 4.19 à 4.25).

Droit

- 4.6 Un droit qui a le potentiel de produire des avantages économiques peut prendre de multiples formes, dont les suivantes :
- (a) un droit qui correspond à une obligation d'une autre partie (voir paragraphe 4.39), par exemple :
 - (i) un droit de recevoir de la trésorerie,
 - (ii) un droit de recevoir des biens ou des services,
 - (iii) un droit d'échanger des ressources économiques avec une autre partie selon des modalités favorables. Constituent des exemples d'un tel droit un contrat à terme de gré à gré pour l'achat d'une ressource économique selon des modalités actuellement favorables et une option d'achat d'une ressource économique,
 - (iv) un droit de bénéficier de l'obligation d'une autre partie de transférer une ressource économique si un événement futur incertain spécifié se produit (voir paragraphe 4.37) ;
 - (b) un droit qui ne correspond pas à une obligation d'une autre partie, par exemple :
 - (i) un droit sur un bien matériel, comme une immobilisation corporelle ou un stock. Constituent des exemples d'un tel droit un droit d'utiliser un bien matériel ou un droit à la valeur résiduelle d'un bien loué,
 - (ii) un droit d'utiliser la propriété intellectuelle.
- 4.7 Beaucoup de droits sont établis par contrat ou par la législation, ou de manière semblable. Ainsi, une entité pourrait obtenir un droit du fait de posséder ou de louer un bien matériel ou encore de posséder un instrument d'emprunt ou de capitaux propres ou un brevet d'invention. Elle pourrait cependant obtenir un droit d'autres manières, par exemple :
- (a) par l'acquisition ou la création d'un savoir-faire qui n'est pas du domaine public (voir paragraphe 4.22) ;
 - (b) du fait d'une obligation qu'a une autre partie qui n'a pas la capacité pratique d'agir autrement qu'en conformité avec ses pratiques habituelles, ses politiques publiées ou ses déclarations expresses (voir paragraphe 4.31).
- 4.8 Certains biens ou services — par exemple, les services des membres du personnel — sont consommés aussitôt reçus. Le droit de l'entité d'obtenir les avantages économiques produits par ces biens ou services existe momentanément, jusqu'à la consommation des biens ou services en question par l'entité.
- 4.9 Les droits d'une entité ne sont pas tous des actifs de celle-ci ; pour en être, ils doivent avoir le potentiel de produire pour l'entité des avantages économiques dépassant ceux que toutes les autres parties peuvent obtenir (voir paragraphes 4.14 à 4.18) et aussi être contrôlés par l'entité (voir paragraphes 4.19 à 4.25). Ainsi, les droits dont toutes les parties disposent sans coût important — par exemple, les droits d'accès aux biens publics, tels que les droits de passage publics, ou encore le savoir-faire qui est du domaine public — ne constituent habituellement pas des actifs pour les entités qui les possèdent.
- 4.10 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 détient après les avoir émis et rachetés — par exemple, des actions propres — ne sont pas des ressources économiques de l'entité ;
 - (b) si l'entité comptable comprend plus d'une entité juridique, les instruments d'emprunt ou de capitaux propres émis par l'une de ces entités et détenus par une autre ne sont pas des ressources économiques de l'entité comptable.
- 4.11 En principe, chacun des droits de l'entité constitue un actif distinct. Cela dit, pour les besoins de la comptabilité, les droits connexes sont souvent traités comme une seule unité de comptabilisation, qui constitue un actif unique (voir paragraphes 4.48 à 4.55). Par exemple, la propriété d'un bien matériel peut donner naissance à plusieurs droits, à savoir :
- (a) un droit d'utiliser le bien ;
 - (b) un droit de vendre ses droits sur le bien ;
 - (c) un droit d'affecter en garantie ses droits sur le bien ;
 - (d) d'autres droits, non énumérés ci-dessus.
- 4.12 Dans de nombreux cas, l'ensemble de droits découlant de la propriété d'un bien matériel est comptabilisé comme un seul actif. Même si, au point de vue conceptuel, c'est l'ensemble de droits et non le bien matériel

qui constitue la ressource économique, la description qui fournit l'information la plus concise et la plus compréhensible sur cet ensemble de droits et en donne l'image la plus fidèle est souvent celle du bien matériel.

- 4.13 Il y a des cas où l'on n'est pas certain qu'il existe un droit. Ainsi, il pourrait y avoir un différend entre l'entité et une autre partie quant à savoir si l'entité possède un droit d'obtenir une ressource économique de cette autre partie. Jusqu'à ce que l'incertitude relative à l'existence soit levée — par exemple, par décision d'un tribunal —, il n'est pas certain que l'entité possède un droit et, par conséquent, qu'il existe un actif. (La comptabilisation des actifs dont l'existence est incertaine fait l'objet du paragraphe 5.14.)

Potentiel de produire des avantages économiques

- 4.14 Une ressource économique est un droit qui a le potentiel de produire des avantages économiques. Ce potentiel peut exister sans qu'il soit certain, ni même probable, que le droit produira des avantages économiques. Il suffit que le droit existe déjà et qu'il y ait au moins une situation dans laquelle il produirait pour l'entité des avantages économiques dépassant ceux que toutes les autres parties peuvent obtenir.
- 4.15 Un droit peut répondre à la définition d'une ressource économique et, par conséquent, être un actif, même si la probabilité qu'il produise des avantages économiques est faible. La faiblesse de cette probabilité pourrait néanmoins influencer sur les décisions relatives aux informations à fournir au sujet de l'actif et à la manière de les fournir, y compris quant à savoir si on comptabilise ou non cet actif (voir paragraphes 5.15 à 5.17) et comment on l'évalue.
- 4.16 Une ressource économique pourrait produire des avantages économiques pour une entité en lui procurant le droit ou la capacité, par exemple, d'accomplir l'une ou plusieurs des actions suivantes :
- (a) recevoir des flux de trésorerie contractuels ou une autre ressource économique ;
 - (b) échanger des ressources économiques avec une autre partie selon des modalités favorables ;
 - (c) produire des entrées de trésorerie ou éviter des sorties de trésorerie, par exemple :
 - (i) en utilisant la ressource économique, isolément ou en combinaison avec d'autres ressources économiques, pour produire des biens ou fournir des services,
 - (ii) en l'utilisant pour rehausser la valeur d'autres ressources économiques,
 - (iii) en la louant à une autre partie ;
 - (d) obtenir de la trésorerie ou d'autres ressources économiques par la vente de cette ressource économique ;
 - (e) éteindre des dettes par le transfert de cette ressource économique.
- 4.17 S'il est vrai que la ressource économique tire sa valeur de son potentiel actuel de produire des avantages économiques futurs, sa substance réside dans le droit actuel renfermant ce potentiel et non dans les avantages économiques futurs que peut produire ce droit. Par exemple, la valeur d'une option achetée provient du potentiel de lui faire produire des avantages économiques en l'exerçant à une date future. C'est cependant le droit actuel d'exercer l'option à une date future qui constitue la ressource économique, pas les avantages économiques que le porteur obtiendra s'il exerce l'option.
- 4.18 Il y a un lien étroit entre l'engagement d'une dépense et l'acquisition d'un actif, mais les deux ne coïncident pas nécessairement. En effet, si l'engagement d'une dépense par l'entité peut indiquer une recherche d'avantages économiques futurs, ce n'est pas une preuve concluante de l'obtention d'un actif. De même, le fait de n'être lié 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.

Contrôle

- 4.19 Le contrôle rattache la ressource économique à l'entité. Porter une appréciation sur l'existence du contrôle facilite donc l'identification de la ressource économique à comptabiliser par l'entité. Par exemple, il se peut qu'une entité ait le contrôle d'une part proportionnelle d'un bien sans avoir celui des droits qui découlent de la propriété intégrale du bien. En pareil cas, l'actif de l'entité serait sa part du bien, dont elle a le contrôle, et non les droits qui découlent de la propriété intégrale du bien, dont elle n'a pas le contrôle.
- 4.20 Une entité contrôle une ressource économique si elle a la capacité immédiate de décider de son utilisation et d'obtenir les avantages économiques qui peuvent en découler. Le contrôle comprend la capacité immédiate d'empêcher d'autres parties de décider de l'utilisation de la ressource économique et d'obtenir les avantages

économiques qui peuvent en découler. Il s'ensuit que si une partie a le contrôle d'une ressource économique, personne d'autre ne l'a.

- 4.21 Une entité a la capacité immédiate de décider de 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.
- 4.22 Le contrôle d'une ressource économique résulte habituellement de la capacité de faire respecter les droits établis. Cependant, il peut aussi y avoir contrôle si l'entité peut s'assurer par d'autres moyens la capacité immédiate et exclusive de décider de l'utilisation de cette ressource économique et d'obtenir les avantages économiques qui peuvent en découler. Par exemple, une entité peut contrôler l'utilisation d'un savoir-faire qui n'est pas du domaine public si elle a accès à ce savoir-faire et qu'elle possède la capacité immédiate de le garder secret, même s'il n'est pas breveté.
- 4.23 Pour que l'entité contrôle une ressource économique, il est impératif que les avantages économiques futurs qui en découlent aillent directement ou indirectement à l'entité plutôt qu'à un tiers. Cela ne signifie pas que l'entité doit 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, directement ou indirectement, les obtiendra.
- 4.24 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 que l'un des facteurs à prendre en considération pour apprécier s'il y a contrôle.
- 4.25 Il arrive qu'une partie (le mandataire) soit chargée par une autre partie (le mandant) d'agir pour le compte et au bénéfice de cette dernière. Par exemple, un mandataire pourrait être chargé de la vente de biens contrôlés par le mandant. Si la ressource économique dont le mandataire a la garde est contrôlée par le mandant, elle n'est pas un actif du mandataire. De plus, si le mandataire a l'obligation de transférer à un tiers une ressource économique contrôlée par le mandant, cette obligation n'est pas un passif du mandataire, car la ressource à transférer appartient au mandant, et non au mandataire.

Définition d'un passif

- 4.26 Un passif est une obligation actuelle qu'a l'entité de transférer une ressource économique du fait d'événements passés.
- 4.27 Pour qu'un passif existe, trois critères doivent absolument être respectés :
- (a) l'entité a une obligation (voir paragraphes 4.28 à 4.35) ;
 - (b) cette obligation consiste à transférer une ressource économique (voir paragraphes 4.36 à 4.41) ;
 - (c) c'est une obligation actuelle qui existe du fait d'événements passés (voir paragraphes 4.42 à 4.47).

Obligation

- 4.28 Le premier critère est que l'entité doit avoir une obligation.
- 4.29 Une obligation est un devoir ou une responsabilité auquel l'entité n'a pas la capacité pratique de se soustraire. Une obligation est toujours envers une ou plusieurs autres parties, qui pourraient être une personne ou une autre entité, un groupe de personnes ou d'autres entités ou encore la société en général. Il n'est pas nécessaire de connaître l'identité de la partie ou des parties envers lesquelles l'entité a l'obligation.
- 4.30 Si une partie a l'obligation de transférer une ressource économique, il s'ensuit qu'une ou plusieurs autres parties ont un droit de recevoir cette ressource économique. Qu'une partie soit tenue de comptabiliser un passif et de l'évaluer à un montant spécifié ne signifie pas que l'autre partie ou les autres parties doivent absolument comptabiliser un actif ou l'évaluer au même montant. Ainsi, des normes particulières peuvent contenir des critères de comptabilisation ou des dispositions en matière d'évaluation qui ne sont pas les mêmes pour le passif d'une partie que pour l'actif correspondant de l'autre ou des autres parties si ces différents critères et dispositions résultent de décisions prises dans le but de sélectionner l'information la plus pertinente qui donne une image fidèle de ce qu'elle est censée représenter.
- 4.31 Beaucoup d'obligations sont établies par contrat ou par la législation, ou de manière similaire, et ont force de droit pour la ou les parties envers lesquelles elles sont. Cependant, une obligation peut aussi être issue des pratiques habituelles, des politiques publiées ou des déclarations expresses de l'entité si cette dernière n'a pas la capacité pratique d'agir autrement qu'en conformité avec ces pratiques, politiques ou

déclarations. Les obligations qui prennent naissance dans de telles situations sont parfois appelées « obligations implicites ».

- 4.32 Dans certaines situations, le devoir ou la responsabilité qui incombe à l'entité de transférer une ressource économique dépend d'une action future qui peut être accomplie par l'entité elle-même. Ce pourrait être l'exploitation d'une certaine entreprise, la présence sur un marché particulier à une date future spécifiée ou encore l'exercice de certaines options contenues dans un contrat. Dans de telles situations, l'entité a une obligation si elle n'a pas la capacité pratique de se soustraire à l'accomplissement de l'action en question.
- 4.33 Parvenir à la conclusion qu'il est approprié de préparer les états financiers de l'entité selon le principe de continuité d'exploitation suppose que l'on est aussi parvenu à la conclusion que l'entité n'avait pas la capacité pratique d'éviter un transfert qu'elle n'aurait pu éviter qu'en étant liquidée ou en cessant ses activités.
- 4.34 Les facteurs servant à apprécier si l'entité a la capacité pratique d'éviter le transfert d'une ressource économique peuvent dépendre de la nature du devoir ou de la responsabilité qui incombe à l'entité. Par exemple, dans certains cas, l'entité n'aurait probablement pas la capacité pratique d'éviter le transfert si ce qu'il lui faudrait faire pour l'éviter avait des conséquences économiques bien pires que le transfert lui-même. Toutefois, ni l'intention de procéder au transfert ni la forte probabilité de ce transfert ne suffisent à conclure que l'entité n'a pas la capacité pratique de l'éviter.
- 4.35 Il y a des cas où l'on n'est pas certain qu'il existe une obligation. Ainsi, si un tiers demande dédommagement à une entité pour un acte répréhensible allégué, il pourrait y avoir incertitude quant à savoir si l'acte a été commis et, le cas échéant, s'il l'a été par l'entité, ou quant à savoir comment s'applique la loi. Jusqu'à ce que l'incertitude relative à l'existence soit levée — par exemple, par décision d'un tribunal —, il n'est pas certain que l'entité ait une obligation envers la partie qui demande un dédommagement et, par conséquent, qu'il existe un passif. (La comptabilisation des passifs dont l'existence est incertaine fait l'objet du paragraphe 5.14.)

Transfert d'une ressource économique

- 4.36 Le deuxième critère est que l'obligation consiste à céder une ressource économique.
- 4.37 Pour que l'obligation respecte ce critère, il faut qu'elle ait le potentiel d'imposer à l'entité le transfert de la ressource économique à une ou plusieurs autres parties. Ce potentiel peut exister sans qu'il soit certain ni même probable que le transfert de la ressource économique sera imposé à l'entité, par exemple dans le cas où le transfert serait requis seulement si un événement futur incertain spécifié se produisait. Il suffit que l'obligation existe déjà et qu'il y ait au moins une situation dans laquelle elle imposerait à l'entité de céder une ressource économique.
- 4.38 Une obligation peut répondre à la définition d'un passif même si la probabilité de transfert d'une ressource économique est faible. La faiblesse de cette probabilité pourrait néanmoins influencer sur les décisions relatives aux informations à fournir au sujet du passif et à la manière de les fournir, y compris quant à savoir si on comptabilise ou non ce passif (voir paragraphes 5.15 à 5.17) et comment on l'évalue.
- 4.39 Sont des exemples d'obligations de céder une ressource économique :
- (a) une obligation de verser de la trésorerie ;
 - (b) une obligation de fournir des biens ou des services ;
 - (c) une obligation d'échanger des ressources économiques avec une autre partie selon des modalités défavorables. Constituent des exemples d'une telle obligation un contrat à terme de gré à gré pour la vente d'une ressource économique selon des modalités actuellement défavorables, et une option qui confère à une autre partie le droit d'acheter une ressource économique de l'entité ;
 - (d) une obligation de céder une ressource économique si un événement futur incertain spécifié se produit ;
 - (e) une obligation d'émettre un instrument financier qui imposera à l'entité de céder une ressource économique.
- 4.40 Plutôt que de régler l'obligation de céder une ressource économique auprès de la partie qui possède le droit de recevoir cette ressource, les entités décident parfois, par exemple :
- (a) de régler l'obligation en négociant une décharge ;
 - (b) de transférer l'obligation à un tiers ;
 - (c) de remplacer l'obligation de céder une ressource économique par une autre obligation en concluant une nouvelle transaction.

- 4.41 Dans les situations décrites au paragraphe 4.40, l'entité a l'obligation de céder une ressource économique tant qu'elle n'a pas réglé, transféré ou remplacé cette obligation.

Obligation actuelle du fait d'événements passés

- 4.42 Le troisième critère est que l'obligation soit actuelle et existe du fait d'événements passés.
- 4.43 Une obligation actuelle existe du fait d'événements passés seulement si :
- (a) l'entité a déjà obtenu les avantages économiques ou accompli l'action ;
 - (b) en conséquence, elle devra ou peut devoir céder une ressource économique qu'autrement elle n'aurait pas eu à céder.
- 4.44 Les avantages économiques obtenus pourraient être, par exemple, des biens ou des services. Quant à l'action accomplie, il pourrait s'agir, par exemple, de l'exploitation d'une certaine entreprise ou de la présence sur un certain marché. Si l'obtention des avantages économiques ou l'accomplissement de l'action ont lieu au fil du temps, il se peut que l'obligation actuelle se crée de la même manière.
- 4.45 La promulgation de nouvelles dispositions légales ou réglementaires ne donne naissance à une obligation actuelle que lorsque, par suite de l'obtention des avantages économiques ou de l'accomplissement de l'action auxquels s'appliquent ces dispositions, l'entité devra ou peut devoir céder une ressource économique qu'autrement elle n'aurait pas eu à céder. Cette promulgation ne suffit pas en soi à créer une obligation actuelle pour l'entité. De même, une pratique habituelle, une politique publiée ou une déclaration expresse de l'entité, telle que celles mentionnées au paragraphe 4.31, ne donne naissance à une obligation actuelle que lorsque, par suite de l'obtention des avantages économiques ou de l'accomplissement de l'action auxquels s'applique cette pratique, politique ou déclaration, l'entité devra ou peut devoir céder une ressource économique qu'autrement elle n'aurait pas eu à céder.
- 4.46 Il peut exister une obligation actuelle même si le transfert de ressources économiques ne sera pas exécutoire avant une date future. Par exemple, une obligation contractuelle de verser de la trésorerie peut exister actuellement même si le contrat n'exige pas le paiement avant une date future. De même, une obligation contractuelle pour l'entité d'exécuter des travaux à une date future peut exister actuellement même si l'autre partie ne peut pas imposer à l'entité d'exécuter les travaux avant cette date.
- 4.47 L'entité n'a pas encore une obligation actuelle de céder une ressource économique si elle n'a pas encore satisfait aux critères du paragraphe 4.43, c'est-à-dire si elle n'a pas encore obtenu les avantages économiques ou accompli l'action qui lui imposeraient — ou qui pourraient lui imposer — de céder une ressource économique qu'autrement elle n'aurait pas eu à céder. Par exemple, si une entité conclut un contrat consistant à payer un salarié en échange de ses services, elle n'a pas une obligation actuelle de payer ce salarié tant qu'elle n'a pas reçu de services de sa part. Avant cela, le contrat est à exécuter : l'entité a à la fois un droit et une obligation d'échanger un salaire futur contre des services futurs du salarié (voir paragraphes 4.56 à 4.58).

Actifs et passifs

Unité de comptabilisation

- 4.48 L'unité de comptabilisation est constituée du droit ou du groupe de droits, de l'obligation ou du groupe d'obligations ou encore du groupe de droits et d'obligations auquel sont appliqués les critères de comptabilisation et concepts d'évaluation.
- 4.49 La sélection de l'unité de comptabilisation pour un actif ou un passif se fait en considération de la manière dont les critères de comptabilisation et les concepts d'évaluation s'appliqueront à cet actif ou passif et aux produits et charges qui s'y rattachent. Dans certaines circonstances, il peut être approprié de retenir une unité de comptabilisation pour la comptabilisation comme telle et une autre pour l'évaluation. Par exemple, certains contrats peuvent être comptabilisés individuellement, mais évalués à l'échelle d'un portefeuille. De plus, la présentation des actifs, passifs, produits et charges et la communication d'informations à leur sujet peuvent nécessiter de les regrouper ou de les décomposer.
- 4.50 Si l'entité cède une partie d'un actif ou d'un passif, il se peut alors que l'unité de comptabilisation change, de sorte que la composante cédée et la composante conservée deviennent des unités de comptabilisation distinctes (voir paragraphes 5.26 à 5.33).

- 4.51 On sélectionne une unité de comptabilisation afin de fournir des informations utiles, ce qui a les implications suivantes :
- (a) il faut que les informations fournies au sujet de l'actif ou du passif ainsi que des produits et charges qui s'y rattachent soient pertinentes. Il se peut que de traiter un groupe de droits et d'obligations comme une seule unité de comptabilisation aboutisse à des informations plus pertinentes que si on traitait chaque droit ou obligation comme une unité de comptabilisation distincte, par exemple si ces droits et obligations répondent à l'une ou l'autre des conditions suivantes :
 - (i) ils ne peuvent pas ou probablement pas faire l'objet de transactions distinctes,
 - (ii) ils ne peuvent pas ou probablement pas arriver à expiration suivant des modalités différentes,
 - (iii) ils comportent des caractéristiques économiques et des risques similaires, et sont donc susceptibles d'avoir des conséquences similaires quant aux perspectives d'entrées ou de sorties nettes futures de trésorerie pour l'entité,
 - (iv) l'entité les utilise ensemble pour produire des flux de trésorerie dans le cadre de ses activités et les évalue en fonction d'estimations des flux de trésorerie interdépendants qu'ils produiront ;
 - (b) il faut que les informations fournies au sujet de l'actif ou du passif ainsi que des produits et charges qui s'y rattachent donnent une image fidèle de la substance de la transaction ou de l'événement autre dont ils sont issus. Il peut donc être nécessaire de traiter des droits ou obligations issus de sources différentes comme une seule unité de comptabilisation ou de séparer des droits ou obligations issus d'une seule et même source (voir paragraphe 4.62). De même, donner une image fidèle de droits et d'obligations qui sont indépendants peut nécessiter de les comptabiliser et de les évaluer séparément.
- 4.52 La contrainte du coût pèse sur la sélection d'une unité de comptabilisation au même titre que sur les autres décisions en matière d'information financière. Il importe donc, en procédant à cette sélection, d'examiner si les avantages de l'information qui sera fournie aux utilisateurs des états financiers en fonction de cette sélection sont susceptibles de justifier les coûts de fourniture et d'utilisation de cette information. 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 l'emportent sur les coûts.
- 4.53 Parfois, les droits comme les obligations sont issus de la même source. Ainsi, certains contrats établissent des droits et des obligations pour chacune des parties. Si ces droits et obligations sont interdépendants et ne peuvent être séparés, ils constituent un seul actif ou passif qui ne se sépare pas et donc une seule unité de comptabilisation. C'est le cas, par exemple, des contrats à exécuter (voir paragraphe 4.57). Inversement, lorsque les droits sont séparables des obligations, il convient parfois de grouper les droits et les obligations séparément, de sorte que l'on obtient un ou plusieurs actifs et passifs distincts. Dans d'autres cas, il sera plus approprié de grouper des droits et obligations séparables en une seule unité de comptabilisation et de les traiter comme un seul actif ou passif.
- 4.54 Traiter un ensemble de droits et d'obligations comme une seule unité de comptabilisation n'est pas la même chose que de compenser des actifs et des passifs (voir paragraphe 7.10).
- 4.55 Voici des unités de comptabilisation possibles :
- (a) un seul droit ou une seule obligation ;
 - (b) l'ensemble de droits, l'ensemble d'obligations ou l'ensemble de droits et d'obligations découlant d'une source unique, telle qu'un contrat ;
 - (c) 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 rythme de consommation différents de ceux des autres droits sur cette immobilisation ;
 - (d) un groupe de droits et/ou d'obligations découlant d'un portefeuille d'éléments semblables ;
 - (e) un groupe de droits et/ou d'obligations découlant d'un portefeuille d'éléments dissemblables — par exemple, des actifs et des passifs à être cédés en une même transaction ;
 - (f) une exposition à un risque à l'intérieur d'un portefeuille d'éléments — 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.

Contrats à exécuter

- 4.56 Un contrat à exécuter est un contrat, ou une partie de contrat, qui est inexécuté également de part et d'autre : ou bien les parties ne se sont acquittées d'aucune de leurs obligations, ou bien elles s'en sont acquittées partiellement à des degrés égaux.
- 4.57 Un contrat à exécuter établit la combinaison d'un droit et d'une obligation d'échanger des ressources économiques. Le droit et l'obligation sont interdépendants et ne peuvent être séparés. Ils constituent par conséquent un seul actif ou passif. Il s'agit d'un actif si les modalités de l'échange sont actuellement favorables à l'entité, d'un passif si elles lui sont actuellement défavorables. La question de savoir si cet actif ou ce passif est inclus dans les états financiers relève des critères de comptabilisation (voir chapitre 5) et de la base d'évaluation retenue (voir chapitre 6), y compris, le cas échéant, le test visant à déterminer si le contrat est déficitaire.
- 4.58 Dans la mesure où l'une ou l'autre des parties s'acquitte des obligations qui lui incombent en vertu du contrat, il ne s'agit plus d'un contrat à exécuter. Si c'est l'entité comptable qui exécute son obligation la première, cette exécution constitue l'événement qui transforme le droit et l'obligation de l'entité comptable d'échanger des ressources économiques en un droit de recevoir une ressource économique. Ce droit est un actif. Si c'est l'autre partie qui exécute ses obligations la première, cette exécution constitue l'événement qui transforme le droit et l'obligation de l'entité comptable d'échanger des ressources économiques en une obligation de céder une ressource économique. Cette obligation est un passif.

Substance des droits et obligations contractuels

- 4.59 Les modalités d'un contrat créent des droits et des obligations pour l'entité qui est partie à ce contrat. Pour donner une image fidèle de ces droits et obligations, les états financiers en communiquent la substance (voir paragraphe 2.12). Dans certains cas, la substance des droits et obligations ressort clairement de la forme juridique du contrat. Dans d'autres, il est nécessaire d'analyser les modalités du contrat ou encore d'un groupe ou d'une série de contrats pour identifier la substance des droits et obligations.
- 4.60 À moins d'être dénuées de substance, toutes les modalités du contrat — qu'elles soient expresses ou tacites — entrent en considération. Des modalités tacites pourraient consister, par exemple, en des obligations imposées par la loi, telles que les obligations de garantie légales imposées aux entités qui concluent des contrats de vente de biens avec des clients.
- 4.61 Les modalités dénuées de substance n'entrent pas en considération. Une modalité est dénuée de substance si elle n'a pas d'effet perceptible sur l'aspect économique du contrat. Voici des exemples :
- (a) une modalité qui n'oblige aucune des parties ;
 - (b) un droit, y compris une option, que le titulaire n'aura la capacité pratique d'exercer dans aucune circonstance.
- 4.62 Il se peut qu'un groupe ou une série de contrats exerce — ou soit conçu de manière à exercer — un effet commercial d'ensemble. Pour communiquer la substance de tels contrats, il peut être nécessaire de traiter les droits et obligations qui résultent du groupe ou de la série de contrats comme une seule unité de comptabilisation. Par exemple, si les droits ou obligations prévus par un contrat ne font qu'annuler tous les droits ou obligations prévus par un autre contrat conclu au même moment avec la même contrepartie, l'effet combiné des deux contrats est qu'ils ne créent ni droits ni obligations. Inversement, si un seul contrat crée deux ou plusieurs ensembles de droits ou d'obligations qui auraient pu résulter de contrats distincts, il se peut que, pour donner une image fidèle des droits et obligations, l'entité doive comptabiliser ces ensembles de droits et d'obligations comme si chacun était issu d'un contrat distinct (voir paragraphes 4.48 à 4.55).

Définition des capitaux propres

- 4.63 Les capitaux propres sont l'intérêt résiduel dans les actifs de l'entité après déduction de tous ses passifs.
- 4.64 Les droits patrimoniaux sont des créances sur l'intérêt résiduel dans les actifs de l'entité après déduction de tous ses passifs. Autrement dit, ce sont des créances sur l'entité, mais qui ne répondent pas à la définition d'un passif. Ces créances peuvent être établies en vertu d'un contrat, de dispositions légales ou réglementaires ou d'instruments similaires et comprendre (à condition qu'elles ne répondent pas à la définition d'un passif) :
- (a) les divers types d'actions émises par l'entité ;

- (b) certaines obligations pour l'entité d'émettre d'autres droits patrimoniaux.
- 4.65 Les différentes catégories de droits patrimoniaux, telles que les actions ordinaires et les actions préférentielles, peuvent conférer à leurs titulaires divers droits, par exemple de recevoir de l'entité tout ou partie de ce qui suit :
- (a) les dividendes qu'elle décide de verser aux titulaires qui y ont droit ;
- (b) le produit de l'extinction des droits patrimoniaux soit en totalité à l'occasion d'une liquidation, soit en partie à d'autres moments ;
- (c) d'autres droits patrimoniaux.
- 4.66 Il arrive que des dispositions légales, réglementaires ou autres aient une incidence sur certaines composantes des capitaux propres, comme le capital social ou les résultats non distribués. Par exemple, certaines dispositions de la sorte permettent à l'entité de procéder à des distributions aux titulaires de droits patrimoniaux uniquement si ses réserves qui sont distribuables au sens de ces dispositions sont suffisantes.
- 4.67 Les activités d'entreprise sont souvent menées par des entités telles que des entreprises individuelles, des sociétés de personnes, des fiducies et divers types d'entreprises publiques. Les cadres légaux et réglementaires qui les régissent ne sont souvent pas les mêmes que pour les personnes morales. Par exemple, il peut y avoir quasi-absence de restrictions quant aux distributions aux titulaires de droits patrimoniaux. La définition des capitaux propres énoncée au paragraphe 4.63 du *Cadre conceptuel* s'applique néanmoins à toute entité comptable.

Définitions des produits et des charges

- 4.68 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.
- 4.69 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.
- 4.70 Il découle des définitions des produits et des charges que les apports des titulaires de droits patrimoniaux ne sont pas des produits et que les distributions aux titulaires de droits patrimoniaux ne sont pas des charges.
- 4.71 Les produits et les charges sont les éléments des états financiers qui ont trait à la performance financière de l'entité. Les utilisateurs d'états financiers ont besoin d'information sur la situation financière de l'entité, mais également 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 celle sur les actifs et les passifs.
- 4.72 Les différentes transactions et différents autres événements génèrent des produits et des charges dont les caractéristiques diffèrent. Fournir séparément les informations sur les produits et les charges dont les caractéristiques sont différentes peut donc aider les utilisateurs d'états financiers à comprendre la performance financière de l'entité (voir paragraphes 7.14 à 7.19).

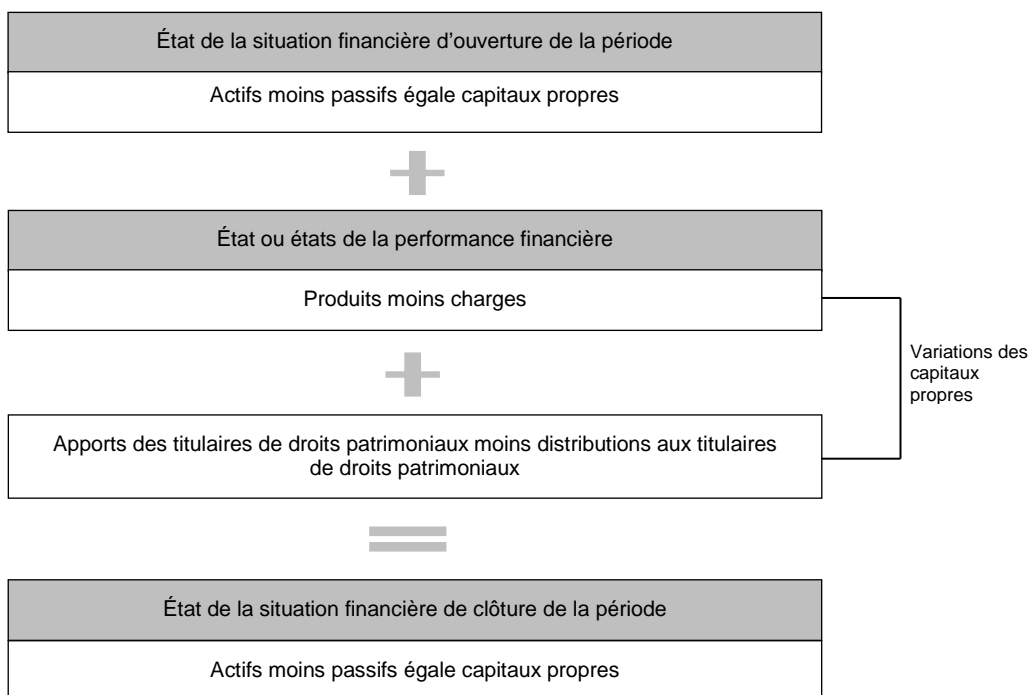
*à partir du
paragraphe*

CHAPITRE 5 : COMPTABILISATION ET DÉCOMPTABILISATION

LE PROCESSUS DE COMPTABILISATION	5.1
CRITÈRES DE COMPTABILISATION	5.6
Pertinence	5.12
Incertitude relative à l'existence	5.14
Faible probabilité d'entrée ou de sortie d'avantages économiques	5.15
Fidélité	5.18
Incertitude d'évaluation	5.19
Autres facteurs	5.24
DÉCOMPTABILISATION	5.26

Le processus de comptabilisation

- 5.1 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 de l'un des éléments des états financiers : actif, passif, capitaux propres, produit ou charge. Elle nécessite de représenter l'élément — seul ou regroupé avec d'autres — par des mots et par un montant, et d'inclure ce montant dans l'un ou plusieurs des totaux contenus dans l'état financier. Le montant pour lequel un actif, un passif ou des capitaux propres sont comptabilisés dans l'état de la situation financière est ce que l'on appelle leur « valeur comptable ».
- 5.2 L'état de la situation financière et l'état ou les états de la performance financière sont des représentations synthétiques et structurées des actifs, passifs, capitaux propres, produits et charges comptabilisés de l'entité qui visent à rendre les informations financières comparables et compréhensibles. Leur structure 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 lient les éléments de ces états.
- 5.3 La comptabilisation crée les liens suivants entre les éléments des états financiers, l'état de la situation financière et l'état ou les états de la performance financière (voir diagramme 5.1) :
- (a) dans l'état de la situation financière d'ouverture et de clôture de la période de présentation de l'information financière, le total des actifs moins le total des passifs égale le total des capitaux propres ;
 - (b) les variations comptabilisées dans les capitaux propres au cours de la période de présentation de l'information financière correspondent à la somme de ce qui suit :
 - (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.
- 5.4 Les états sont liés parce que la comptabilisation d'un élément (ou une variation de sa valeur comptable) nécessite la comptabilisation ou la décomptabilisation d'un ou de plusieurs autres éléments (ou des variations de leur valeur comptable). Par exemple :
- (a) la comptabilisation d'un produit s'accompagne :
 - (i) soit de la comptabilisation initiale ou d'une augmentation de la valeur comptable d'un actif,
 - (ii) soit de la décomptabilisation ou d'une diminution de la valeur comptable d'un passif ;
 - (b) la comptabilisation d'une charge s'accompagne :
 - (i) soit de la comptabilisation initiale ou d'une augmentation de la valeur comptable d'un passif,
 - (ii) soit de la décomptabilisation ou d'une diminution de la valeur comptable d'un actif.

Diagramme 5.1 : Les liens que la comptabilisation crée entre les éléments des états financiers

- 5.5 La comptabilisation initiale d'actifs ou de passifs issus de transactions ou d'autres événements peut entraîner la comptabilisation simultanée des produits et des charges qui s'y rapportent. 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, la trésorerie reçue) et d'une charge (issu de la décomptabilisation d'un autre actif, les marchandises vendues). Cette comptabilisation simultanée des produits et des charges qui s'y rattachent est parfois appelée « rattachement des charges aux produits ». L'application des concepts du *Cadre conceptuel* conduit à ce rattachement lorsqu'il résulte de la comptabilisation de variations des actifs et des passifs. Le rattachement des charges aux produits ne constitue toutefois pas un objectif du *Cadre conceptuel*. Le *Cadre conceptuel* ne permet pas de comptabiliser dans l'état de la situation financière des éléments qui ne répondent pas à la définition d'un actif, d'un passif ou des capitaux propres.

Critères de comptabilisation

- 5.6 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. De même, 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. Cela dit, on ne comptabilise pas tous les éléments qui répondent à l'une de ces définitions.
- 5.7 Il est vrai que de ne pas comptabiliser un élément qui répond à la définition de l'un des éléments des états financiers nuit à l'exhaustivité de ces derniers, l'information exclue de l'état de la situation financière ou de l'état ou des états de la performance financière pouvant être utile. Par ailleurs, il est des circonstances où la comptabilisation de certains éléments qui répondent à la définition de l'un des éléments des états financiers ne fournirait pas d'information utile. On ne comptabilise un actif ou un passif que si sa comptabilisation et celle des produits, charges ou variations des capitaux propres qui en résultent, le cas échéant, fournissent aux utilisateurs d'états financiers de l'information qui est utile, à savoir :
- (a) de l'information pertinente au sujet de l'actif ou du passif ainsi que des produits, charges ou variations des capitaux propres qui en résultent, le cas échéant (voir paragraphes 5.12 à 5.17) ;
 - (b) une image fidèle de l'actif ou du passif ainsi que des produits, charges ou variations des capitaux propres qui en résultent, le cas échéant (voir paragraphes 5.18 à 5.25).
- 5.8 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 de l'actif ou du passif. De même, les utilisateurs engagent des coûts pour analyser et interpréter les informations. On comptabilise

donc un actif ou un passif si les avantages de l'information que la comptabilisation fournit aux utilisateurs d'états financiers sont susceptibles de justifier les coûts de fourniture et d'utilisation de cette information. Or, dans certains cas, il se peut que les coûts de la comptabilisation l'emportent sur les avantages.

- 5.9 Il n'est pas possible de préciser dans quel cas la comptabilisation d'un actif ou d'un passif fournira aux utilisateurs d'états financiers de l'information utile, à un coût qui ne l'emporte pas sur les avantages. L'utilité dépend de l'élément ainsi que des faits et des circonstances. Par conséquent, la décision de comptabiliser ou non un élément fait appel au jugement et les dispositions relatives à la comptabilisation peuvent nécessiter des variations d'une norme à l'autre ou à l'intérieur d'une même norme.
- 5.10 Dans une décision en matière de comptabilisation, il importe de prendre en considération l'information qui serait donnée si un actif ou passif n'était pas comptabilisé. Par exemple, ne comptabiliser aucun actif lorsqu'une dépense a lieu implique de comptabiliser plutôt une charge. Or, dans certains cas, il se peut qu'au fil du temps, la comptabilisation de la charge permette aux utilisateurs d'états financiers d'obtenir de l'information utile, par exemple de dégager des tendances.
- 5.11 Même si un élément répondant à la définition d'un actif ou d'un passif n'est pas comptabilisé, il peut être nécessaire de fournir des informations à son sujet par voie de notes. Il est important de réfléchir à la manière de donner suffisamment de visibilité à ces informations pour compenser le fait que l'élément est absent de la représentation synthétique et structurée que constituent l'état de la situation financière et, s'il y a lieu, l'état ou les états de la performance financière.

Pertinence

- 5.12 L'information sur les actifs, les passifs, les capitaux propres, les produits et les charges est pertinente pour les utilisateurs d'états financiers. En revanche, il se peut que la comptabilisation d'un actif ou d'un passif en particulier et, le cas échéant, des produits, charges ou variations des capitaux propres qui en résultent ne fournisse pas toujours de l'information pertinente. Ce peut être le cas, par exemple, lorsque l'un des facteurs suivants est présent :
- (a) l'on n'est pas certain qu'il existe un actif ou un passif (voir paragraphe 5.14) ;
 - (b) il existe un actif ou un passif, mais la probabilité qu'il y ait une entrée ou une sortie d'avantages économiques est faible (voir paragraphes 5.15 à 5.17).
- 5.13 La présence des facteurs décrits au paragraphe 5.12 ne conduit pas forcément à la conclusion que l'information fournie par la comptabilisation manque de pertinence. D'ailleurs, d'autres facteurs que ceux décrits au paragraphe 5.12 peuvent aussi influencer la conclusion. Ce peut en effet être une combinaison de facteurs, plutôt qu'un facteur unique, qui permet de déterminer si la comptabilisation fournit de l'information pertinente.

Incertitude relative à l'existence

- 5.14 Il est question aux paragraphes 4.13 et 4.35 de cas où l'on n'est pas certain qu'il existe un actif ou un passif. Parfois, cette incertitude, éventuellement conjuguée à une faible probabilité d'entrée ou de sortie d'avantages économiques et à un intervalle de résultats possibles exceptionnellement large, peut signifier que la comptabilisation d'un actif ou d'un passif, forcément évalué à un montant unique, ne fournirait pas une information pertinente. Que l'on comptabilise ou non l'actif ou le passif, il peut alors être nécessaire que les états financiers présentent des explications sur les incertitudes qui lui sont associées.

Faible probabilité d'entrée ou de sortie d'avantages économiques

- 5.15 Un actif ou un passif peut exister même si la probabilité d'une entrée ou d'une sortie d'avantages économiques est faible (voir paragraphes 4.15 et 4.38).
- 5.16 Si la probabilité d'une entrée ou d'une sortie d'avantages économiques est faible, les informations qu'il est le plus pertinent de fournir au sujet de l'actif ou du passif sont sans doute celles qui portent sur l'ampleur des entrées ou sorties possibles, le moment où elles pourraient se produire et les facteurs qui influent sur leur probabilité de réalisation. On présente habituellement de telles informations par voie de notes.
- 5.17 Même lorsque la probabilité d'une entrée ou d'une sortie d'avantages économiques est faible, il est possible que la comptabilisation de l'actif ou du passif fournisse des informations pertinentes au-delà de celles décrites au paragraphe 5.16. Cela dépend de divers facteurs. Par exemple :
- (a) si un actif est acquis — ou un passif, engagé — à l'occasion d'une transaction avec contrepartie réalisée aux conditions du marché, son coût tient généralement compte de la probabilité d'une

entrée ou d'une sortie d'avantages économiques. Ce coût constituerait alors une information pertinente, qu'il est normalement facile d'obtenir. De plus, la non-comptabilisation de l'actif ou du passif entraînerait la comptabilisation d'un produit ou d'une charge au moment de la transaction, ce qui n'en donnerait pas une image fidèle (voir paragraphe 5.25(a)) ;

- (b) si un actif ou un passif résulte d'un événement qui n'est pas une transaction avec contrepartie, la comptabilisation de l'actif ou du passif entraîne habituellement celle d'un produit ou d'une charge. Or, s'il n'y a qu'une faible probabilité que l'actif ou le passif aboutisse à une entrée ou une sortie d'avantages économiques, il se pourrait que les utilisateurs des états financiers considèrent que la comptabilisation de l'actif et du produit ou encore du passif et de la charge ne leur apporte pas d'information pertinente.

Fidélité

- 5.18 La comptabilisation d'un actif ou d'un passif en particulier est appropriée si elle fournit non seulement de l'information pertinente, mais aussi une image fidèle de cet actif ou passif et, le cas échéant, des produits, charges ou variations des capitaux propres qui en résultent. La possibilité de donner une image fidèle peut être influencée par le degré d'incertitude d'évaluation associé à l'actif ou au passif et par d'autres facteurs.

Incertaineté d'évaluation

- 5.19 Pour comptabiliser un actif ou un passif, il faut l'évaluer. Or, dans bien des cas, cette évaluation est forcément une estimation, ce qui donne lieu à l'incertitude d'évaluation. Comme il est indiqué au paragraphe 2.19, l'emploi d'estimations raisonnables est essentiel à la préparation de l'information financière et ne nuit pas à l'utilité de cette information si les estimations sont décrites et expliquées avec clarté et exactitude ; même un degré élevé d'incertitude d'évaluation n'empêche pas nécessairement une telle estimation de constituer une information utile.
- 5.20 Le degré d'incertitude d'évaluation que comporte l'estimation nécessaire à l'évaluation d'un actif ou d'un passif peut dans certains cas être si élevé qu'il y aurait lieu de s'interroger sur la capacité de cette estimation de donner une image suffisamment fidèle de l'actif ou du passif et, le cas échéant, des produits, charges ou variations des capitaux propres qui en résultent. Il peut en être ainsi lorsque, par exemple, le seul moyen d'estimer la valeur de l'actif ou du passif consiste à recourir aux techniques d'évaluation fondées sur les flux de trésorerie et qu'au moins une des situations suivantes a cours :
 - (a) l'intervalle de résultats possibles est exceptionnellement large et la probabilité de chacun de ces résultats est exceptionnellement difficile à estimer ;
 - (b) l'évaluation est exceptionnellement sensible aux petits changements dans les estimations de probabilité des différents résultats — par exemple si la probabilité de réalisation de flux de trésorerie futurs est exceptionnellement faible, mais que l'ampleur de ces flux de trésorerie, s'ils se produisent, sera exceptionnellement grande ;
 - (c) l'évaluation de l'actif ou du passif exige une répartition exceptionnellement difficile ou subjective de flux de trésorerie qui ne se rattachent pas uniquement à l'actif ou au passif que l'on évalue.
- 5.21 Dans certains des cas exposés au paragraphe 5.20, il se peut que l'information la plus utile soit l'évaluation fondée sur l'estimation très incertaine, accompagnée d'une description de cette estimation et de l'explication des incertitudes qu'elle comporte. Ce sera particulièrement probable si l'évaluation en question est la plus pertinente pour cet actif ou passif. Dans d'autres cas, si cette information ne donne pas une image suffisamment fidèle de l'actif ou du passif et, le cas échéant, des produits, charges ou variations des capitaux propres qui en résultent, il se peut que l'information la plus utile soit une évaluation différente (accompagnée de toutes les descriptions et explications nécessaires) qui est un peu moins pertinente, mais comporte une incertitude d'évaluation plus faible.
- 5.22 À la limite, toutes les évaluations pertinentes dont on dispose (ou que l'on peut obtenir) pourraient comporter un degré d'incertitude d'évaluation si élevé qu'aucune d'elles ne fournirait d'information utile au sujet de l'actif ou du passif (et, le cas échéant, des produits, charges ou variations des capitaux propres qui en résultent), même en étant accompagnée d'une description des estimations ayant servi à l'établir et d'une explication des incertitudes que comportent ces estimations. En pareilles circonstances, on ne comptabiliserait pas l'actif ou le passif.
- 5.23 Qu'un actif ou passif soit comptabilisé ou non, il peut être nécessaire, pour en donner une image fidèle, de fournir des informations qui expliquent les incertitudes associées à son existence, à son évaluation ou à son résultat, c'est-à-dire au montant ou à l'échéancier des entrées ou sorties d'avantages économiques auxquelles il donnera ultimement lieu (voir paragraphes 6.60 à 6.62).

Autres facteurs

- 5.24 Donner une image fidèle d'un élément comptabilisé d'actif, de passif, de capitaux propres, de produits ou de charges n'est pas uniquement une affaire de comptabilisation, mais également d'évaluation ainsi que de présentation et de communication d'informations (voir chapitres 6 et 7).
- 5.25 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 également ce qui suit :
- (a) la représentation des produits, charges ou variations des capitaux propres qui en résultent. Par exemple, si l'entité acquiert un actif moyennant une contrepartie, la non-comptabilisation de l'actif entraînerait la comptabilisation de charges, qui feraient diminuer le bénéfice et les capitaux propres. Cela 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 liés sont comptabilisés. S'ils ne le sont pas, la comptabilisation peut créer une incohérence (non-concordance comptable) et ainsi donner de l'effet global de la transaction ou de l'événement autre qui est à l'origine de l'actif ou du passif une image qui n'est pas compréhensible ou fidèle, même si des explications sont fournies par voie de notes ;
 - (c) la présentation de l'actif ou du passif et des produits, charges ou variations des capitaux propres qui en résultent ainsi que la communication d'informations à leur sujet. Une représentation exhaustive inclut toutes les informations dont les utilisateurs d'états financiers ont besoin pour comprendre le phénomène économique dépeint, y compris toutes les descriptions et explications nécessaires. C'est donc dire que la présentation et la communication d'informations connexes peuvent contribuer à ce que le montant comptabilisé fasse partie de l'image fidèle d'un actif, d'un passif, de capitaux propres, de produits ou de charges.

Décomptabilisation

- 5.26 La décomptabilisation est la suppression totale ou partielle d'un actif ou d'un passif comptabilisé de l'état de la situation financière d'une entité. Normalement, on procède à la décomptabilisation lorsque l'élément ne répond plus à la définition d'un actif ou d'un passif :
- (a) dans le cas d'un actif, c'est habituellement lorsque l'entité perd le contrôle de la totalité ou d'une partie de l'actif comptabilisé ;
 - (b) dans le cas d'un passif, c'est habituellement lorsque l'entité n'a plus d'obligation actuelle à l'égard de la totalité ou d'une partie du passif comptabilisé.
- 5.27 Les dispositions concernant la décomptabilisation visent à ce que l'on donne une image fidèle :
- (a) d'une part, des actifs et des passifs conservés après la transaction ou l'événement autre ayant mené à la décomptabilisation (y compris tout actif ou passif acquis, engagé ou créé à l'occasion de cette transaction ou de cet événement autre) ;
 - (b) d'autre part, de la variation des actifs et des passifs de l'entité par suite de la transaction ou de l'événement autre.
- 5.28 L'atteinte des buts énoncés au paragraphe 5.27 suppose normalement de procéder comme suit :
- (a) décomptabiliser tout actif ou passif expiré, consommé, recouvré, acquitté ou transféré, et comptabiliser les produits et charges ainsi occasionnés, le cas échéant. Tous ces actifs et passifs sont désignés ci-après par l'expression « composant transféré » ;
 - (b) garder comptabilisés les actifs ou passifs conservés, le cas échéant, ci-après appelés « composant conservé ». Le composant conservé devient une unité de comptabilisation distincte du composant transféré. Aucun produit ni charge n'est comptabilisé à l'égard du composant conservé par suite de la décomptabilisation du composant transféré, à moins que cette décomptabilisation entraîne un changement dans les dispositions en matière d'évaluation qui s'appliquent au composant conservé ;
 - (c) appliquer l'une ou plusieurs des procédures suivantes, selon ce qui est nécessaire à l'atteinte des buts énoncés au paragraphe 5.27 :
 - (i) s'il existe un composant conservé, le présenter séparément dans l'état de la situation financière,

- (ii) si la décomptabilisation du composant transféré donne lieu à la comptabilisation de produits et de charges, les présenter séparément dans l'état ou les états de la performance financière,
 - (iii) fournir des informations explicatives.
- 5.29 Dans certains cas, l'entité pourrait sembler transférer un actif ou un passif, alors qu'il demeurerait néanmoins le sien. Voici des exemples :
- (a) si l'entité semble avoir transféré un actif, mais reste exposée à des variations positives ou négatives importantes du montant des avantages économiques que l'actif peut produire, c'est parfois le signe que l'entité contrôle peut-être encore cet actif (voir paragraphe 4.24) ;
 - (b) si l'entité a transféré un actif à un tiers qui le détient à titre de mandataire pour elle, l'entité contrôle encore cet actif (voir paragraphe 4.25).
- 5.30 Dans les cas décrits au paragraphe 5.29, il ne serait pas approprié de décomptabiliser l'actif ou le passif, car l'un ou l'autre des buts énoncés au paragraphe 5.27 ne serait pas atteint.
- 5.31 Lorsqu'un composant transféré n'est plus en possession de l'entité, sa décomptabilisation donne une image fidèle de cet état de fait. Il peut toutefois y avoir des cas où la décomptabilisation — même accompagnée d'une ou plusieurs des procédures décrites au paragraphe 5.28(c) — ne représenterait pas fidèlement l'ampleur des changements apportés aux actifs ou passifs de l'entité par la transaction ou l'événement autre. La décomptabilisation du composant transféré pourrait alors donner à penser que la situation financière de l'entité a subi des changements plus importants qu'ils l'étaient réellement. Ce pourrait notamment être le cas :
- (a) si l'entité transfère un actif et conclut en même temps une autre transaction qui donne lieu à un droit actuel ou une obligation actuelle de réacquérir l'actif, par exemple la passation d'un contrat à terme de gré à gré, l'émission d'une option de vente ou l'acquisition d'une option d'achat ;
 - (b) si l'entité reste exposée à des variations positives ou négatives importantes du montant des avantages économiques que peut produire un composant transféré qu'elle ne contrôle plus.
- 5.32 Si la décomptabilisation — même accompagnée d'une ou plusieurs des procédures décrites au paragraphe 5.28(c) — ne permet pas d'atteindre les deux buts énoncés au paragraphe 5.27, il sera parfois possible de le faire en gardant comptabilisé le composant transféré, les conséquences étant les suivantes :
- (a) on ne comptabilise aucun produit ou charge par suite de la transaction ou de l'événement autre, que ce soit à l'égard du composant conservé ou du composant transféré ;
 - (b) on traite la somme reçue (ou versée) pour le transfert de l'actif (ou du passif) comme un prêt obtenu (ou accordé) ;
 - (c) la présentation séparée dans l'état de la situation financière du composant transféré ou encore la fourniture d'informations explicatives est nécessaire pour représenter le fait que l'entité n'a plus les droits ou obligations issus du composant en question. Il peut également être nécessaire de fournir des informations sur les produits ou les charges auxquels le composant transféré a donné naissance après le transfert.
- 5.33 Une situation susceptible de soulever des interrogations au sujet de la décomptabilisation est celle où un contrat est modifié de telle manière que des droits ou obligations existants s'en trouvent restreints ou supprimés. Pour déterminer le traitement comptable d'une modification de contrat, il faut voir quelle unité de comptabilisation fournit aux utilisateurs d'états financiers les informations les plus utiles sur les actifs et passifs conservés après la modification et en quoi les actifs et passifs de l'entité ont changé du fait de la modification :
- (a) si la modification de contrat ne fait que supprimer des droits ou obligations existants, c'est le raisonnement exposé aux paragraphes 5.26 à 5.32 qui entre en considération dans la décision de décomptabiliser ou non ces droits ou obligations ;
 - (b) si la modification de contrat ne fait qu'ajouter de nouveaux droits ou obligations, il faut décider si on traite ces droits ou obligations comme un actif ou un passif distinct ou si on considère qu'ils font partie de la même unité de comptabilisation que les droits et obligations existants (voir paragraphes 4.48 à 4.55) ;
 - (c) si la modification de contrat supprime des droits ou obligations existants et ajoute de nouveaux droits ou obligations, il faut tenir compte de l'effet que ces modifications exercent séparément, mais aussi ensemble. Dans certains cas de la sorte, le contrat est modifié dans une telle mesure que l'ancien actif ou passif se trouve en substance à être remplacé par un nouveau. L'entité peut alors devoir décomptabiliser l'actif ou le passif d'origine et comptabiliser le nouveau.

*à partir du
paragraphe***CHAPITRE 6 : ÉVALUATION**

INTRODUCTION	6.1
BASES D'ÉVALUATION	6.4
Coût historique	6.4
Valeur actuelle	6.10
Juste valeur	6.12
Valeur d'utilité et valeur de remboursement	6.17
Coût actuel	6.21
INFORMATION PRODUITE PAR LES DIFFÉRENTES BASES D'ÉVALUATION	6.23
Coût historique	6.24
Valeur actuelle	6.32
Juste valeur	6.32
Valeur d'utilité et valeur de remboursement	6.37
Coût actuel	6.40
FACTEURS À PRENDRE EN CONSIDÉRATION DANS LA SÉLECTION D'UNE BASE D'ÉVALUATION	6.43
Pertinence	6.49
Caractéristiques de l'actif ou du passif	6.50
Contribution aux flux de trésorerie futurs	6.54
Fidélité	6.58
Les caractéristiques qualitatives auxiliaires et la contrainte du coût	6.63
Coût historique	6.69
Valeur actuelle	6.72
Facteurs propres à l'évaluation initiale	6.77
Plus d'une base d'évaluation	6.83
ÉVALUATION DES CAPITAUX PROPRES	6.87
TECHNIQUES D'ÉVALUATION FONDÉES SUR LES FLUX DE TRÉSorerIE	6.91

Introduction

- 6.1 Les éléments comptabilisés dans les états financiers sont quantifiés en monnaie, ce qui implique la sélection d'une base d'évaluation. Une base d'évaluation est une caractéristique déterminée — par exemple, le coût historique, la juste valeur ou la valeur de remboursement — de l'élément évalué. 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 et des charges qui lui sont liés.
- 6.2 La prise en considération des caractéristiques qualitatives de l'information financière utile et de la contrainte du coût est susceptible d'aboutir à la sélection de bases d'évaluation différentes pour des actifs, passifs, produits et charges différents.
- 6.3 Il peut être nécessaire que les modalités de mise en œuvre de la base d'évaluation retenue soient décrites dans une norme. Cette description pourrait consister :
- (a) à spécifier les techniques pouvant ou devant être utilisées pour établir une évaluation estimative selon une base d'évaluation en particulier ;
 - (b) à spécifier une technique d'évaluation simplifiée susceptible de fournir des informations similaires à celles fournies par la base d'évaluation à privilégier ;
 - (c) à expliquer comment modifier une base d'évaluation, par exemple, en excluant de la valeur de remboursement d'un passif l'effet de la possibilité de défaut d'acquittement du passif par l'entité (risque de crédit propre).

Bases d'évaluation

Coût historique

- 6.4 Les évaluations au coût historique fournissent, au sujet des actifs et passifs ainsi que des produits et charges qui leur sont liés, de l'information exprimée en monnaie, au moyen de données qui dérivent, du moins en partie, du prix rattaché à la transaction ou à l'événement autre dont ils résultent. Contrairement à la valeur actuelle, le coût historique ne tient pas compte des variations de valeur, sauf dans la mesure où elles se rattachent à la dépréciation d'un actif ou au fait qu'un passif devienne déficitaire (voir paragraphes 6.7(c) et 6.8(b)).
- 6.5 Le coût historique d'un actif au moment de son acquisition ou de sa création est le montant des coûts engagés pour l'acquisition ou la création de l'actif, ce qui comprend la contrepartie payée à cette fin et les coûts de transaction. Le coût historique d'un passif au moment de son engagement ou de sa prise en charge est la valeur de la contrepartie reçue pour l'engagement ou la prise en charge de ce passif, moins les coûts de transaction.
- 6.6 Lorsqu'un actif est acquis ou créé, ou qu'un passif est engagé ou pris en charge, par suite d'un événement qui n'est pas une transaction conclue aux conditions du marché (voir paragraphe 6.80), il se peut que le coût soit impossible à déterminer ou ne fournisse pas d'information pertinente au sujet de l'actif ou du passif. Dans certains cas de la sorte, une valeur actuelle de l'actif ou du passif sert de coût présumé au moment de la comptabilisation initiale et de point de départ pour l'évaluation ultérieure au coût historique.
- 6.7 Le coût historique d'un actif est révisé au fil du temps afin de représenter, s'il y a lieu :
- (a) la consommation partielle ou totale de la ressource économique qui constitue l'actif (amortissement) ;
 - (b) l'extinction partielle ou totale de l'actif par les paiements reçus ;
 - (c) l'effet des événements par suite desquels le coût historique de l'actif devient partiellement ou totalement irrécouvrable (dépréciation) ;
 - (d) la capitalisation de l'intérêt correspondant à une composante financement de l'actif.
- 6.8 Le coût historique d'un passif est révisé au fil du temps afin de représenter, s'il y a lieu :
- (a) son acquittement partiel ou total, par exemple son extinction partielle ou totale par des paiements ou encore l'exécution d'une obligation de livrer des biens ;

- (b) l'effet des événements par suite desquels la valeur de l'obligation de transférer les ressources économiques nécessaires à l'acquittement du passif augmente dans une mesure telle que ce passif devient déficitaire, c'est-à-dire que le coût historique du passif ne suffit plus à représenter l'obligation à exécuter pour s'en acquitter ;
 - (c) la capitalisation de l'intérêt correspondant à une composante financement du passif.
- 6.9 L'une des manières d'évaluer les actifs financiers et passifs financiers sur la base du coût historique est de les évaluer au coût amorti. Le coût amorti d'un actif financier ou d'un passif financier est le reflet de l'actualisation des estimations de flux de trésorerie futurs à un taux déterminé lors de la comptabilisation initiale. Dans le cas des instruments à taux variable, le taux d'actualisation est révisé lorsque le taux variable change. Le coût amorti d'un actif financier ou d'un passif financier est révisé au fil du temps afin de représenter les changements ultérieurs tels que la capitalisation de l'intérêt, la dépréciation (pour un actif financier) et les encaissements ou les paiements.

Valeur actuelle

- 6.10 Les évaluations à la valeur actuelle fournissent, au sujet des actifs et passifs ainsi que des produits et charges qui leur sont liés, de l'information exprimée en monnaie, au moyen de données mises à jour de manière à refléter les conditions existant à la date d'évaluation. Parce qu'elles sont mises à jour, les valeurs actuelles des actifs et des passifs rendent compte des variations qu'ont connues, depuis la date d'évaluation antérieure, les estimations des flux de trésorerie et autres facteurs qu'englobent ces valeurs actuelles (voir paragraphes 6.14, 6.15 et 6.20). Contrairement au coût historique, la valeur actuelle d'un actif ou d'un passif ne dérive aucunement du prix rattaché à la transaction ou à l'événement autre dont résulte l'actif ou le passif.
- 6.11 On compte parmi les bases d'évaluation à la valeur actuelle :
- (a) la juste valeur (voir paragraphes 6.12 à 6.16) ;
 - (b) la valeur d'utilité pour les actifs et la valeur de remboursement pour les passifs (voir paragraphes 6.17 à 6.20) ;
 - (c) le coût actuel (voir paragraphes 6.21 et 6.22).

Juste valeur

- 6.12 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.
- 6.13 La juste valeur reflète la perspective des intervenants du marché, les intervenants d'un marché auquel l'entité a accès. L'actif ou le passif est évalué à l'aide des hypothèses que les intervenants du marché utiliseraient pour établir le prix de l'actif ou du passif au mieux de leurs intérêts économiques.
- 6.14 Dans certains cas, la juste valeur est directement déterminable, par observation des prix sur un marché actif. Dans d'autres cas, sa détermination est indirecte et fait appel à des techniques, par exemple fondées sur les flux de trésorerie (voir paragraphes 6.91 à 6.95), qui tiennent compte de tous les facteurs suivants :
- (a) les estimations des flux de trésorerie futurs ;
 - (b) les variations du montant ou de l'échéancier estimatifs des flux de trésorerie futurs de l'actif ou du passif faisant l'objet de l'évaluation qui peuvent se produire en raison de l'incertitude inhérente à ces flux ;
 - (c) la valeur temps de l'argent ;
 - (d) le prix pour supporter l'incertitude inhérente aux flux de trésorerie (prime ou décote de risque). Ce prix dépend de l'ampleur de l'incertitude. Il reflète aussi le fait que les investisseurs paient généralement moins pour un actif (et demandent généralement plus pour la prise en charge d'un passif) dont les flux de trésorerie sont incertains que pour un actif (ou un 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.
- 6.15 Les facteurs mentionnés au paragraphe 6.14(b) et (d) incluent la possibilité de défaut de l'autre partie d'acquitter son passif envers l'entité (risque de crédit) ou de défaut de l'entité d'acquitter son passif (risque de crédit propre).

- 6.16 Parce que la juste valeur ne dérive aucunement du prix rattaché à la transaction ou à l'événement autre dont résulte l'actif ou le passif, elle n'est pas augmentée des coûts de transaction occasionnés par l'acquisition de l'actif ni diminuée de ceux occasionnés par l'engagement ou la prise en charge du passif. La juste valeur ne tient pas compte non plus des coûts de transaction qu'occasionnerait la sortie de l'actif au terme de sa durée d'utilité ou encore le transfert ou le règlement du passif.

Valeur d'utilité et valeur de remboursement

- 6.17 La valeur d'utilité est la valeur actualisée des flux de trésorerie (ou autres avantages économiques) que l'entité s'attend à tirer de l'utilisation d'un actif et de sa sortie à la fin de sa durée d'utilité. La valeur de remboursement est la valeur actualisée de la trésorerie (ou autres ressources économiques) que l'entité s'attend à devoir transférer pour acquitter un passif. Ces sommes ou autres ressources économiques comprennent non seulement celles à transférer au créancier, mais aussi celles que l'entité s'attend à devoir transférer à des tiers pour être en mesure d'acquitter le passif.
- 6.18 Parce que la valeur d'utilité et la valeur de remboursement sont fondées sur les flux de trésorerie futurs, elles n'incluent pas les coûts de transaction occasionnés par l'acquisition d'un actif ou la prise en charge d'un passif. Elles incluent cependant la valeur actualisée 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 ou pour l'acquittement du passif.
- 6.19 La valeur d'utilité et la valeur de remboursement reflètent des hypothèses propres à l'entité plutôt que les hypothèses des intervenants du marché. Cela dit, en pratique, les différences entre les hypothèses que les intervenants du marché emploieraient et celles que l'entité elle-même emploie peuvent parfois être bien minces.
- 6.20 La valeur d'utilité et la valeur de remboursement ne sont pas directement observables ; elles s'établissent à l'aide de techniques d'évaluation fondées sur les flux de trésorerie (voir paragraphes 6.91 à 6.95). Elles tiennent compte des mêmes facteurs (énumérés au paragraphe 6.14) que la juste valeur, mais dans une perspective propre à l'entité plutôt que dans la perspective d'un intervenant du marché.

Coût actuel

- 6.21 Le coût actuel d'un actif est le coût, établi à la date d'évaluation, d'un actif équivalent, ce qui comprend la contrepartie que l'on paierait à la date d'évaluation et les coûts de transaction que l'on engagerait à cette date. Le coût actuel d'un passif est la contrepartie que l'on recevrait pour un passif équivalent à la date d'évaluation, moins les coûts de transaction que l'on engagerait à cette date. Le coût actuel est, comme le coût historique, une valeur d'entrée : il est le reflet des prix du marché sur lequel l'entité acquerrait l'actif ou engagerait le passif. Il se distingue à cet égard de la juste valeur, de la valeur d'utilité et de la valeur de remboursement, qui sont des valeurs de sortie. Cependant, contrairement au coût historique, le coût actuel reflète les conditions qui ont cours à la date d'évaluation.
- 6.22 Dans certains cas, le coût actuel n'est pas directement déterminable par observation des prix sur un marché actif et nécessite une détermination indirecte par d'autres moyens. Par exemple, si on dispose de prix uniquement pour les biens neufs, il se pourrait que pour estimer le coût actuel d'un bien usagé, on doive rajuster le prix actuel du bien neuf pour tenir compte de l'âge et de l'état actuels du bien détenu par l'entité.

Information produite par les différentes bases d'évaluation

- 6.23 Dans la sélection d'une base d'évaluation, il est important de considérer la nature de l'information que la base d'évaluation produira, tant dans l'état de la situation financière que dans l'état ou les états de la performance financière. Une synthèse de l'information produite par les différentes bases d'évaluation est présentée dans le tableau 6.1 et le sujet est développé aux paragraphes 6.24 à 6.42.

Coût historique

- 6.24 L'information que fournit l'évaluation d'un actif ou d'un passif au coût historique peut être pertinente pour les utilisateurs d'états financiers parce qu'elle dérive au moins en partie du prix de la transaction ou de l'événement autre qui a donné naissance à cet actif ou à ce passif.
- 6.25 Normalement, l'entité qui a acquis un actif dans une transaction conclue récemment aux conditions du marché s'attend à obtenir de cet actif au moins assez d'avantages économiques pour recouvrer le coût. De même, l'entité qui a engagé (ou pris en charge) un passif dans une transaction conclue récemment aux

- conditions du marché s'attend normalement à ce que la valeur de son obligation de transférer des ressources économiques pour acquitter le passif ne dépasse pas celle de la contrepartie reçue, déduction faite des coûts de transaction. L'évaluation d'un actif ou d'un passif au coût historique fournit donc dans de tels cas de l'information utile au sujet de cet élément et du prix de la transaction qui lui a donné naissance.
- 6.26 Parce que le coût historique d'un actif est diminué pour rendre compte de la consommation et de la dépréciation de cet actif, le montant du recouvrement attendu d'un actif évalué au coût historique est au moins aussi élevé que sa valeur comptable. De même, parce que le coût historique d'un passif est augmenté quand ce passif devient déficitaire, la valeur de l'obligation de transférer les ressources économiques nécessaires pour acquitter un passif n'en dépasse pas la valeur comptable.
- 6.27 Lorsqu'un actif non financier est évalué au coût historique, la consommation ou la vente de tout ou partie de cet actif donne naissance à une charge que l'on évalue au coût historique de l'actif (ou de la partie de l'actif) consommé ou vendu.
- 6.28 La comptabilisation de la charge issue de la vente d'un actif se fait en même temps que la comptabilisation de la contrepartie de cette vente dans les produits. La différence entre le produit et la charge constitue la marge qui résulte de la vente. La comparaison des charges issues de la consommation d'un actif avec les produits qui s'y rattachent permet d'obtenir de l'information sur les marges.
- 6.29 De même, si un passif non financier engagé ou pris en charge pour une contrepartie est évalué au coût historique, son acquittement total ou partiel donne naissance à un produit que l'on évalue à la valeur de la contrepartie reçue pour la partie acquittée. La différence entre ce produit et la charge occasionnée par l'acquittement du passif constitue la marge qui résulte de cet acquittement.
- 6.30 L'information sur le coût des actifs vendus ou consommés, y compris les biens et services consommés immédiatement (voir paragraphe 4.8), et sur la contrepartie reçue peut avoir une valeur prédictive. Elle peut servir de donnée d'entrée pour la prédiction des marges qui seront dégagées de la vente future de biens (y compris de biens que l'entité ne possède pas actuellement) et de services et ainsi permettre l'appréciation des perspectives d'entrées nettes futures de trésorerie de l'entité. Pour porter cette appréciation, les utilisateurs d'états financiers s'intéressent souvent au potentiel de l'entité de dégager des marges futures sur de multiples périodes, et pas seulement de dégager des marges sur les biens qu'elle possède déjà. Les produits et les charges évalués au coût historique ont aussi une valeur de confirmation parce qu'ils permettent aux utilisateurs d'états financiers de porter un regard rétrospectif sur les prédictions de flux de trésorerie ou de marges qu'ils ont établies antérieurement. L'information sur le coût des actifs vendus ou consommés peut aussi être utile pour apprécier l'efficacité et l'efficacité avec lesquelles la direction s'est acquittée de ses responsabilités relatives à l'utilisation des ressources économiques de l'entité.
- 6.31 Pour des raisons similaires, l'information sur les intérêts gagnés (ou courus) sur les actifs (ou passifs) évalués au coût amorti peut avoir une valeur prédictive et une valeur de confirmation.

Valeur actuelle

Juste valeur

- 6.32 L'information que fournit l'évaluation des actifs et des passifs à la juste valeur peut avoir une valeur prédictive parce que la juste valeur est le reflet des attentes actuelles des intervenants du marché quant au montant, à l'échéancier et à l'incertitude des flux de trésorerie futurs. Les prix rattachés à ces attentes rendent compte des préférences actuelles en matière de risque des intervenants. L'information fournie par l'évaluation des actifs et des passifs à la juste valeur a aussi une potentielle valeur de confirmation parce qu'elle permet un retour d'expérience sur les attentes antérieures.
- 6.33 Les produits et les charges qui reflètent les attentes actuelles des intervenants du marché ont une certaine valeur prédictive parce qu'ils peuvent servir de donnée d'entrée pour la prédiction des produits et charges futurs. Ils peuvent aussi être utiles pour apprécier l'efficacité et l'efficacité avec lesquelles la direction s'est acquittée de ses responsabilités relatives à l'utilisation des ressources économiques de l'entité.
- 6.34 Une variation de la juste valeur d'un actif ou d'un passif peut résulter des divers facteurs énumérés au paragraphe 6.14. Lorsque ces facteurs présentent des caractéristiques différentes, il peut être utile aux utilisateurs d'états financiers que soient indiqués séparément les produits et charges qui résultent de ces différents facteurs (voir paragraphe 7.14(b)).
- 6.35 Si l'entité acquiert un actif sur un marché et en détermine la juste valeur d'après les prix pratiqués sur un marché différent (le marché sur lequel elle vendrait l'actif), l'écart de prix entre les deux marchés est comptabilisé en résultat lors de la détermination initiale de cette juste valeur.

- 6.36 Normalement, la vente d'un actif ou le transfert d'un passif se fait pour une contrepartie d'un montant semblable à la juste valeur, pourvu que la transaction ait lieu sur le marché d'où sont issus les prix utilisés pour l'évaluation de cette juste valeur. En pareils cas, si l'actif ou le passif est évalué à la juste valeur, le produit net ou la charge nette occasionnés par la vente ou le transfert sera normalement d'un montant faible, à moins que les coûts de transaction aient un effet important.

Valeur d'utilité et valeur de remboursement

- 6.37 La valeur d'utilité fournit de l'information sur la valeur actualisée des flux de trésorerie estimatifs qui se rattachent à l'utilisation d'un actif et à sa sortie à la fin de sa durée d'utilité. Cette information a une valeur prédictive parce qu'elle peut servir à l'appréciation des perspectives d'entrées nettes futures de trésorerie.
- 6.38 La valeur de remboursement fournit de l'information sur la valeur actualisée des flux de trésorerie estimatifs nécessaires pour acquitter un passif. Elle peut donc avoir une valeur prédictive, particulièrement si le passif sera acquitté plutôt que transféré ou encore réglé par négociation.
- 6.39 Parce qu'elles permettent un retour d'expérience sur celles établies antérieurement, les estimations de la valeur d'utilité ou de la valeur de remboursement qui sont mises à jour et accompagnées d'informations sur le montant, l'échéancier et l'incertitude des flux de trésorerie futurs peuvent aussi avoir une valeur de confirmation.

Coût actuel

- 6.40 L'évaluation des actifs et des passifs au coût actuel peut fournir des informations pertinentes parce que le coût actuel représente ce qu'il en coûterait pour acquérir ou créer un actif équivalent ou ce que l'on recevrait pour engager ou prendre en charge un passif équivalent à la date d'évaluation.
- 6.41 Comme le coût historique, le coût actuel fournit de l'information sur le coût des actifs consommés ou sur le produit de l'acquittement des passifs. Cette information peut servir au calcul des marges actuelles et constituer une donnée d'entrée pour la prédiction des marges futures. Cependant, contrairement au coût historique, le coût actuel reflète les prix qui ont cours à la date de consommation ou d'acquittement. Donc, lorsque les prix varient de manière importante, il peut être plus utile, pour prédire les marges futures, de se fonder sur le coût actuel que sur le coût historique.
- 6.42 La présentation du coût de consommation actuel (ou du produit d'acquittement actuel) nécessite de ventiler la variation de la valeur comptable pour la période entre le coût de consommation actuel (ou le produit d'acquittement actuel) et l'effet des variations de prix, parfois appelé « profit de détention » ou « perte de détention ».

Tableau 6.1 : Sommaire de l'information produite par les différentes bases d'évaluation

Actifs

État de la situation financière				
	Coût historique	Juste valeur (hypothèses des intervenants du marché)	Valeur d'utilité (hypothèses propres à l'entité) ^(a)	Coût actuel
Valeur comptable	Coût historique (coûts de transaction compris), dans la mesure où l'actif n'est pas consommé ou recouvré et est recouvrable. (Y compris l'intérêt couru sur la composante financement de l'actif, le cas échéant.)	Prix que l'on recevrait pour la vente de l'actif (sans déduction des coûts de transaction occasionnés par la sortie de l'actif).	Valeur actualisée des flux de trésorerie futurs attendus de l'utilisation de l'actif et de sa sortie à la fin de sa durée d'utilité (déduction faite de la valeur actualisée des coûts de transaction occasionnés par la sortie de l'actif).	Coût actuel (coûts de transaction compris), dans la mesure où l'actif n'est pas consommé ou recouvré et est recouvrable.
État ou états de la performance financière				
Événement	Coût historique	Juste valeur (hypothèses des intervenants du marché)	Valeur d'utilité (hypothèses propres à l'entité)	Coût actuel
Comptabilisation initiale^(b)	–	Différence entre la contrepartie payée et la juste valeur de l'actif acquis ^(c) . Coûts de transaction occasionnés par l'acquisition de l'actif.	Différence entre la contrepartie payée et la valeur d'utilité de l'actif acquis. Coûts de transaction occasionnés par l'acquisition de l'actif.	–
Vente ou consommation de l'actif^{(d)(e)}	Charge égale au coût historique de l'actif vendu ou consommé. Produit reçu. (Possibilité de présenter les montants bruts ou le montant net.) Charge pour les coûts de transaction occasionnés par la vente de l'actif.	Charge égale à la juste valeur de l'actif vendu ou consommé. Produit reçu. (Possibilité de présenter les montants bruts ou le montant net.) Charge pour les coûts de transaction occasionnés par la vente de l'actif.	Charge égale à la valeur d'utilité de l'actif vendu ou consommé. Produit reçu. (Possibilité de présenter les montants bruts ou le montant net.)	Charge égale au coût actuel de l'actif vendu ou consommé. Produit reçu. (Possibilité de présenter les montants bruts ou le montant net.) Charge pour les coûts de transaction occasionnés par la vente de l'actif.
Produits d'intérêts	Produits d'intérêts aux taux historiques, mis à jour si l'actif porte intérêt à un taux variable.	Reflétés dans les produits et charges issus des variations de la juste valeur.	Reflétés dans les produits et charges issus des variations de la valeur d'utilité.	Produits d'intérêts aux taux courants.

		(Possibilité de les indiquer séparément.)	(Possibilité de les indiquer séparément.)	
Dépréciations	Charge occasionnée du fait que le coût historique de l'actif n'est plus recouvrable.	Reflétées dans les produits et charges issus des variations de la juste valeur. (Possibilité de les indiquer séparément.)	Reflétées dans les produits et charges issus des variations de la valeur d'utilité. (Possibilité de les indiquer séparément.)	Charge occasionnée du fait que le coût actuel de l'actif n'est plus recouvrable.
Variations de valeur	Non comptabilisées, excepté pour rendre compte d'une dépréciation. Pour les actifs financiers : produits et charges occasionnés par les variations des estimations de flux de trésorerie.	Reflétées dans les produits et charges issus des variations de la juste valeur.	Reflétées dans les produits et charges issus des variations de la valeur d'utilité.	Produits et charges qui rendent compte de l'effet des variations de prix (profits et pertes de détention).

(a) Cette colonne résume les informations fournies par l'utilisation de la valeur d'utilité comme base d'évaluation. Cependant, comme il est précisé au paragraphe 6.75, la valeur d'utilité ne constitue pas nécessairement une base d'évaluation pratique pour les éléments qui font régulièrement l'objet d'une réévaluation.

(b) La comptabilisation initiale d'un actif acquis à des conditions qui ne sont pas celles du marché peut occasionner un produit ou une charge.

(c) Le fait que l'actif soit acquis sur un marché différent de celui d'où sont issus les prix utilisés pour l'évaluation de sa juste valeur peut occasionner un produit ou une charge.

(d) La consommation de l'actif est habituellement communiquée par l'intermédiaire du coût des ventes ou de l'amortissement.

(e) Le produit reçu est souvent égal à la contrepartie reçue, mais dépend de la base d'évaluation utilisée pour le passif correspondant, le cas échéant.

Passifs

État de la situation financière				
	Coût historique	Juste valeur (hypothèses des intervenants du marché)	Valeur de remboursement (hypothèses propres à l'entité)	Coût actuel
Valeur comptable	<p>Contrepartie reçue (déduction faite des coûts de transaction) pour la prise en charge de la partie non acquittée du passif, augmentée de l'excédent des sorties de trésorerie estimées sur cette contrepartie.</p> <p>(Y compris l'intérêt couru sur la composante financement du passif, le cas échéant.)</p>	Prix que l'on paierait pour transférer la partie non acquittée du passif (à l'exclusion des coûts de transaction qu'occasionnerait le transfert).	Valeur actualisée des flux de trésorerie qu'occasionnera l'acquittement de la partie non acquittée du passif (y compris la valeur actualisée des coûts de transaction à engager pour l'acquittement ou le transfert).	Contrepartie (déduction faite des coûts de transaction) que l'on recevrait actuellement pour la prise en charge de la partie non acquittée du passif, augmentée de l'excédent des sorties de trésorerie estimées sur cette contrepartie.
État ou états de la performance financière				
Événement	Coût historique	Juste valeur (hypothèses des intervenants du marché)	Valeur de remboursement (hypothèses propres à l'entité)	Coût actuel
Comptabilisation initiale^(a)	–	<p>Différence entre la contrepartie reçue et la juste valeur du passif^(b).</p> <p>Coûts de transaction occasionnés par l'engagement ou la prise en charge du passif.</p>	<p>Différence entre la contrepartie reçue et la valeur de remboursement du passif.</p> <p>Coûts de transaction occasionnés par l'engagement ou la prise en charge du passif.</p>	–
État ou états de la performance financière				
Événement	Coût historique	Juste valeur (hypothèses des intervenants du marché)	Valeur de remboursement (hypothèses propres à l'entité)	Coût actuel
Acquittement du passif	<p>Produit égal au coût historique du passif acquitté (reflet de la contrepartie historique).</p> <p>Charge pour les coûts occasionnés par l'acquittement du passif.</p>	<p>Produit égal à la juste valeur du passif acquitté.</p> <p>Charge pour les coûts occasionnés par l'acquittement du passif.</p>	<p>Produit égal à la valeur de remboursement du passif acquitté.</p> <p>Charge pour les coûts occasionnés par l'acquittement du passif.</p>	<p>Produit égal au coût actuel du passif acquitté (reflet de la contrepartie actuelle).</p> <p>Charge pour les coûts occasionnés par l'acquittement du passif.</p>

	(Possibilité de présenter les montants bruts ou le montant net.)	(Possibilité de présenter les montants bruts ou le montant net. Si ce sont les montants bruts, possibilité de présenter la contrepartie historique séparément.)	(Possibilité de présenter les montants bruts ou le montant net. Si ce sont les montants bruts, possibilité de présenter la contrepartie historique séparément.)	(Possibilité de présenter les montants bruts ou le montant net. Si ce sont les montants bruts, possibilité de présenter la contrepartie historique séparément.)
Transfert du passif	Produit égal au coût historique du passif transféré (reflet de la contrepartie historique). Charges pour les coûts payés (y compris les coûts de transaction) pour le transfert du passif. (Possibilité de présenter les montants bruts ou le montant net.)	Produit égal à la juste valeur du passif transféré. Charges pour les coûts payés (y compris les coûts de transaction) pour le transfert du passif. (Possibilité de présenter les montants bruts ou le montant net.)	Produit égal à la valeur de remboursement du passif transféré. Charges pour les coûts payés (y compris les coûts de transaction) pour le transfert du passif. (Possibilité de présenter les montants bruts ou le montant net.)	Produit égal au coût actuel du passif transféré (reflet de la contrepartie actuelle). Charges pour les coûts payés (y compris les coûts de transaction) pour le transfert du passif. (Possibilité de présenter les montants bruts ou le montant net.)
Charges d'intérêts	Charges d'intérêts aux taux historiques, mis à jour si le passif porte intérêt à un taux variable.	Reflétées dans les produits et charges issus des variations de la juste valeur. (Possibilité de les indiquer séparément.)	Reflétées dans les produits et charges issus des variations de la valeur de remboursement. (Possibilité de les indiquer séparément.)	Charges d'intérêts aux taux courants.
Effet des événements qui rendent un passif déficitaire	Charge égale à l'excédent des sorties de trésorerie estimées sur le coût historique du passif ou à une variation ultérieure de cet excédent.	Reflété dans les produits et charges issus des variations de la juste valeur. (Possibilité de l'indiquer séparément.)	Reflété dans les produits et charges issus des variations de la valeur de remboursement. (Possibilité de l'indiquer séparément.)	Charge égale à l'excédent des sorties de trésorerie estimées sur le coût actuel du passif ou à une variation ultérieure de cet excédent.
Variations de valeur	Non comptabilisées, excepté dans la mesure où le passif est déficitaire. Pour les passifs financiers : produits et charges occasionnés par les variations des estimations de flux de trésorerie.	Reflétées dans les produits et charges issus des variations de la juste valeur.	Reflétées dans les produits et charges issus des variations de la valeur de remboursement.	Produits et charges qui rendent compte de l'effet des variations de prix (profits et pertes de détention).
<p>(a) La comptabilisation initiale d'un passif engagé ou pris en charge à des conditions qui ne sont pas celles du marché peut occasionner un produit ou une charge.</p> <p>(b) Le fait que le passif soit engagé ou pris en charge sur un marché différent de celui d'où sont issus les prix utilisés pour l'évaluation de sa juste valeur peut occasionner un produit ou une charge.</p>				

Facteurs à prendre en considération dans la sélection d'une base d'évaluation

- 6.43 Dans la sélection d'une base d'évaluation pour un actif ou un passif et les produits et charges qui s'y rattachent, il est nécessaire de considérer la nature de l'information que la base d'évaluation produira, tant dans l'état de la situation financière que dans l'état ou les états de la performance financière (voir paragraphes 6.23 à 6.42 et tableau 6.1), ainsi que d'autres facteurs (voir paragraphes 6.44 à 6.86).
- 6.44 Dans la plupart des cas, ce n'est pas un facteur unique qui détermine la sélection de la base d'évaluation. L'importance relative de chacun des facteurs dépend des faits et des circonstances.
- 6.45 Il est impératif que l'information produite par la base d'évaluation soit utile aux utilisateurs d'états financiers. Pour y parvenir, l'information doit être pertinente et doit donner une image fidèle de ce qu'elle est censée représenter. De plus, elle devrait être autant que possible comparable, vérifiable, diffusée rapidement et compréhensible.
- 6.46 Comme il est expliqué au paragraphe 2.21, la façon la plus efficace et la plus efficiente d'appliquer les caractéristiques qualitatives essentielles consisterait normalement à déterminer l'information qui est la plus pertinente au sujet d'un phénomène économique. Si cette information n'est pas disponible ou ne peut être fournie de manière à donner une image fidèle du phénomène économique, on se tourne vers le prochain type d'information le plus pertinent. Le rôle des caractéristiques qualitatives dans la sélection d'une base d'évaluation est traité plus en profondeur aux paragraphes 6.49 à 6.76.
- 6.47 Les paragraphes 6.49 à 6.76 portent plus précisément sur les facteurs à considérer dans la sélection d'une base d'évaluation pour les actifs et passifs comptabilisés. Une partie de leur contenu peut aussi s'appliquer à la sélection d'une base d'évaluation pour les informations fournies par voie de notes au sujet d'éléments comptabilisés ou non.
- 6.48 Des facteurs supplémentaires sont à prendre en considération dans la sélection d'une base d'évaluation initiale. Il en est question aux paragraphes 6.77 à 6.82. S'il y a incohérence entre la base de l'évaluation initiale et la base des évaluations ultérieures, des produits et des charges pourraient se trouver comptabilisés au moment de la première évaluation ultérieure 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 qui s'y rattachent nécessite la prise en considération tant de l'évaluation initiale que de l'évaluation ultérieure.

Pertinence

- 6.49 Les facteurs suivants influent sur la pertinence de l'information produite par la base d'évaluation d'un actif ou d'un passif et des produits et charges qui s'y rattachent :
- (a) les caractéristiques de l'actif ou du passif (voir paragraphes 6.50 à 6.53) ;
 - (b) la contribution de cet actif ou de ce passif aux flux de trésorerie futurs (voir paragraphes 6.54 à 6.57).

Caractéristiques de l'actif ou du passif

- 6.50 La pertinence de l'information produite par une base d'évaluation dépend en partie des caractéristiques de l'actif ou du passif, particulièrement de la variabilité des flux de trésorerie et de la sensibilité ou non de la valeur de l'actif ou du passif aux facteurs de marché et autres risques.
- 6.51 Si la valeur de l'actif ou du passif est sensible aux facteurs de marché ou à d'autres risques, il pourrait y avoir un écart important entre son coût historique et sa valeur actuelle. Par conséquent, si l'information sur les variations de valeur est importante pour les utilisateurs d'états financiers, le coût historique ne fournit peut-être pas d'information pertinente. Par exemple, le coût amorti ne peut pas fournir d'information pertinente sur un actif ou passif financier dérivé.
- 6.52 De plus, l'utilisation du coût historique a pour conséquence que les variations de valeur se trouvent communiquées non pas lorsqu'elles ont lieu, mais plutôt lorsque se produit un événement tel que le transfert, la dépréciation ou l'acquittement de l'élément. Il pourrait en résulter une interprétation incorrecte voulant que tous les produits et charges comptabilisés lorsque l'événement se produit aient pris naissance à cette occasion plutôt qu'au cours des périodes où l'entité détenait l'actif ou le passif. Qui plus est, du fait que l'évaluation au coût historique ne fournit pas l'information sur les variations de valeur avec rapidité, les produits et charges établis sur cette base peuvent être dépourvus de valeur prédictive et de valeur de

confirmation, ne représentant pas le plein effet de l'exposition de l'entité au risque lié à la détention de l'actif ou du passif au cours de la période.

- 6.53 Les variations de la juste valeur d'un actif ou d'un passif sont le reflet des changements dans les attentes des intervenants du marché et leurs préférences en matière de risque. L'information qui rend compte de ces variations ne présentera peut-être pas toujours une valeur prédictive ou une valeur de confirmation pour les utilisateurs d'états financiers ; cela dépend des caractéristiques de l'actif ou du passif évalué et de la nature des activités de l'entité. Ce peut être le cas si ces activités ne nécessitent pas la vente de l'actif ou le transfert du passif, par exemple si l'entité détient des actifs dans le seul but de les utiliser ou d'en percevoir les flux de trésorerie contractuels ou encore si elle compte acquitter ses passifs elle-même.

Contribution aux flux de trésorerie futurs

- 6.54 Comme le précise le paragraphe 1.14, certaines ressources économiques produisent directement des flux de trésorerie ; d'autres sont employées en combinaison, pour produire indirectement des flux de trésorerie. La manière dont sont utilisées les ressources économiques, et donc dont les actifs et passifs produisent des flux de trésorerie, dépend en partie de la nature des activités que mène l'entité.
- 6.55 Lorsque l'activité de l'entité fait intervenir l'utilisation de plusieurs ressources économiques qui produisent des flux de trésorerie indirectement en étant combinées pour la production de biens et de services et leur commercialisation auprès de clients, il est probable que le coût historique ou le coût actuel fournisse de l'information pertinente sur cette activité. Par exemple, les immobilisations corporelles sont habituellement employées en combinaison avec d'autres ressources économiques de l'entité. Dans le même ordre d'idées, une entité ne peut habituellement pas vendre de stocks sans faire grand usage de ses autres ressources économiques (par exemple dans des activités de production et de commercialisation). Comme il est expliqué aux paragraphes 6.24 à 6.31 et 6.40 à 6.42, l'évaluation de tels actifs au coût historique ou au coût actuel fournit des informations pertinentes, qui peuvent servir à dégager les marges réalisées au cours de la période.
- 6.56 Dans le cas des actifs et passifs qui produisent directement des flux de trésorerie, comme les actifs que l'entité peut vendre indépendamment et sans être pénalisée de manière importante sur le plan économique (par exemple, sans que ses activités subissent une perturbation importante), la base d'évaluation qui fournira l'information la plus pertinente sera probablement une valeur actuelle à laquelle sont incorporées des estimations actuelles du montant, de l'échéancier et de l'incertitude des flux de trésorerie futurs.
- 6.57 Lorsque l'activité d'une entité comporte la gestion d'actifs financiers et de passifs financiers dans l'objectif de percevoir les flux de trésorerie contractuels, le coût amorti fournit des informations pertinentes, qui peuvent servir à dégager la marge entre l'intérêt gagné sur les actifs et l'intérêt engagé sur les passifs. Il est cependant nécessaire, pour apprécier si le coût amorti fournit de l'information utile, de prendre également en considération les caractéristiques de l'actif financier ou du passif financier. Ainsi, il est peu probable que le coût amorti fournisse de l'information pertinente sur des flux de trésorerie qui dépendent de facteurs autres que le principal et l'intérêt.

Fidélité

- 6.58 Lorsque des actifs et des passifs sont liés d'une quelconque manière, l'utilisation de bases d'évaluation différentes pour ces actifs et pour ces passifs peut créer une incohérence d'évaluation (« non-concordance comptable »). Si les états financiers comportent des incohérences d'évaluation, il se peut qu'à certains égards, l'image qu'ils donnent de la situation et de la performance financières de l'entité ne soit pas fidèle. Par conséquent, dans certaines circonstances, l'emploi de la même base d'évaluation pour des actifs et des passifs qui sont liés peut fournir aux utilisateurs d'états financiers de l'information plus utile que celle qui résulterait de l'emploi de bases d'évaluation différentes. Cela est particulièrement probable dans le cas où les flux de trésorerie d'un actif ou passif sont directement liés à ceux d'un autre actif ou passif.
- 6.59 Comme le signalent les paragraphes 2.13 et 2.18, qu'une image parfaitement fidèle soit exempte d'erreurs ne veut pas dire que les évaluations doivent être parfaitement exactes à tous égards.
- 6.60 Lorsqu'une évaluation n'est pas directement déterminable par observation des prix sur un marché actif, de sorte qu'elle doit faire l'objet d'une estimation, il y a incertitude d'évaluation. Le degré d'incertitude d'évaluation associé à une base d'évaluation en particulier peut influencer sur la question de savoir si l'information produite par l'emploi de cette base donne une image fidèle de la situation et de la performance financières de l'entité. S'il est vrai qu'un degré d'incertitude élevé n'interdit pas nécessairement l'emploi de la base d'évaluation qui fournit l'information la plus pertinente, le degré d'incertitude est dans certains cas si élevé que l'information produite par la base d'évaluation pourrait donner une image qui n'est pas

suffisamment fidèle (voir paragraphe 2.22). Il convient alors d'envisager la sélection d'une autre base d'évaluation qui donnerait aussi de l'information pertinente.

- 6.61 L'incertitude d'évaluation diffère de l'incertitude relative au résultat et à l'existence :
- (a) l'incertitude relative au résultat se manifeste lorsque le montant ou l'échéancier d'une entrée ou d'une sortie d'avantages économiques qui résultera d'un actif ou d'un passif est incertain ;
 - (b) l'incertitude relative à l'existence se manifeste lorsque l'on n'est pas certain qu'il existe un actif ou un passif. L'effet que l'incertitude relative à l'existence d'un actif ou d'un passif peut avoir sur la décision de le comptabiliser ou non fait l'objet des paragraphes 5.12 à 5.14.
- 6.62 La présence d'incertitude relative au résultat ou à l'existence peut parfois contribuer à l'incertitude d'évaluation, mais n'entraîne pas nécessairement la présence de cette dernière. Par exemple, si la juste valeur d'un actif est déterminable directement par observation des prix pratiqués sur un marché actif, aucune incertitude d'évaluation n'est associée à l'établissement de cette juste valeur, même s'il y a de l'incertitude relativement au résultat, du fait que le montant des flux de trésorerie qu'aura produits l'actif en définitive est incertain.

Les caractéristiques qualitatives auxiliaires et la contrainte du coût

- 6.63 Les caractéristiques qualitatives auxiliaires que sont la comparabilité, la compréhensibilité et la vérifiabilité, de même que la contrainte du coût, entrent en ligne de compte dans la sélection d'une base d'évaluation. C'est ce dont il est question dans les paragraphes qui suivent. Des considérations supplémentaires, propres à certaines bases d'évaluation, font l'objet des paragraphes 6.69 à 6.76. L'autre caractéristique qualitative auxiliaire qu'est la rapidité n'a aucune conséquence particulière pour l'évaluation.
- 6.64 Comme sur toute autre décision en matière d'information financière, la contrainte du coût pèse sur la sélection d'une base d'évaluation. C'est pourquoi il importe, pour sélectionner une base d'évaluation, d'examiner s'il est probable que les avantages de l'information que la base d'évaluation fournit aux utilisateurs d'états financiers justifient les coûts de fourniture et d'utilisation de cette information.
- 6.65 L'utilisation systématique des mêmes bases d'évaluation pour les mêmes éléments, que ce soit d'une période à l'autre par une même entité comptable ou pour une même période par différentes entités, peut contribuer à accroître la comparabilité des états financiers.
- 6.66 Un changement de base d'évaluation peut réduire 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 cas de changement, les utilisateurs d'états financiers auront possiblement besoin d'informations explicatives pour comprendre l'effet du changement.
- 6.67 La compréhensibilité dépend en partie du nombre de bases d'évaluation différentes utilisées et du fait qu'elles connaissent ou non des changements au fil du temps. En général, plus on utilise de bases d'évaluation dans un jeu d'états financiers, plus l'information produite gagne en complexité, et devient par conséquent moins compréhensible, et moins les totaux et sous-totaux de l'état de la situation financière et de l'état ou des états de la performance financière sont informatifs. Par ailleurs, il peut convenir de multiplier les bases d'évaluation s'il est nécessaire de le faire pour fournir de l'information utile.
- 6.68 La vérifiabilité est favorisée par l'utilisation de bases qui aboutissent à des évaluations pouvant faire l'objet d'une corroboration indépendante, soit directe, par exemple par l'observation de prix, soit indirecte, par exemple par le contrôle des données d'entrée d'un modèle. S'il n'est pas possible de vérifier une évaluation, les utilisateurs d'états financiers auront possiblement besoin d'informations explicatives pour comprendre comment l'évaluation est établie. Dans certains cas de la sorte, il peut être nécessaire de spécifier l'utilisation d'une base d'évaluation différente.

Coût historique

- 6.69 Dans bien des situations, il est plus simple, donc moins coûteux, de déterminer le coût historique qu'une valeur actuelle. De plus, les évaluations établies sur la base du coût historique sont généralement bien comprises et, dans bien des cas, vérifiables.
- 6.70 Par ailleurs, estimer la consommation ainsi que détecter et évaluer les pertes de valeur et les passifs déficitaires peut comporter de la subjectivité. C'est pourquoi il est parfois tout aussi difficile d'évaluer ou de vérifier le coût historique d'un actif ou d'un passif qu'une valeur actuelle.
- 6.71 L'utilisation du coût historique comme base d'évaluation peut avoir pour résultat que des actifs ou des passifs identiques, mais acquis ou engagés à des moments différents peuvent figurer dans les états financiers

à des montants différents. La comparabilité, que ce soit d'une période à l'autre pour une même entité comptable ou d'une entité à l'autre pour une même période, peut s'en trouver diminuée.

Valeur actuelle

- 6.72 Parce que la juste valeur est déterminée dans la perspective des intervenants du marché plutôt que dans une perspective propre à l'entité et parce qu'elle est indépendante du moment de l'acquisition de l'actif ou de l'engagement du passif, des actifs ou des passifs identiques évalués à la juste valeur obtiendront en principe une évaluation identique de la part d'entités qui ont accès aux mêmes marchés. La comparabilité, que ce soit d'une période à l'autre pour une même entité comptable ou d'une entité à l'autre pour une même période, peut s'en trouver accrue. En comparaison, parce que la valeur d'utilité et la valeur de remboursement sont déterminées dans une perspective propre à l'entité, leur évaluation pour des actifs ou des passifs identiques peut différer d'une entité à l'autre. La comparabilité peut s'en trouver diminuée, particulièrement si les actifs ou les passifs contribuent aux flux de trésorerie de manière semblable.
- 6.73 Lorsque la juste valeur d'un actif ou d'un passif est déterminable directement par observation des prix pratiqués sur un marché actif, l'évaluation à la juste valeur est peu coûteuse à réaliser, simple et facile à comprendre, et cette juste valeur peut être vérifiée par observation directe.
- 6.74 L'utilisation de techniques d'évaluation, y compris, dans certains cas, celles qui sont fondées sur les flux de trésorerie, peut être nécessaire pour estimer la juste valeur lorsque celle-ci n'est pas directement observable sur un marché actif et elle l'est généralement pour déterminer la valeur d'utilité et la valeur de remboursement. Selon la technique employée :
- (a) l'estimation des données d'entrée et l'application de la technique d'évaluation peuvent être coûteuses et complexes ;
 - (b) les données d'entrée peuvent comporter de la subjectivité et il peut être difficile de les vérifier, de même que la validité du processus lui-même. Par conséquent, des actifs ou des passifs identiques pourraient avoir des évaluations différentes, ce qui réduirait la comparabilité.
- 6.75 Dans bien des cas, il est impossible d'établir une valeur d'utilité qui a du sens pour un actif qui s'utilise en combinaison avec d'autres. On détermine plutôt la valeur d'utilité du groupe d'actifs, qu'il peut être nécessaire de répartir entre les éléments de ce groupe, ce qui laisse place à la subjectivité et à l'arbitraire. De plus, les estimations de la valeur d'utilité d'un actif peuvent, sans que ce soit voulu, refléter l'effet des synergies créées avec d'autres actifs du groupe. Déterminer la valeur d'utilité d'un actif qui s'utilise en combinaison avec d'autres est donc un processus potentiellement coûteux, d'une vérifiabilité limitée par sa complexité et sa subjectivité. C'est pourquoi la valeur d'utilité ne constitue pas nécessairement une base d'évaluation pratique pour des actifs de la sorte qui seraient réévalués régulièrement. Elle peut cependant présenter un intérêt 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 recouvert.
- 6.76 L'utilisation du coût actuel comme base d'évaluation a pour résultat que des actifs ou des passifs identiques, mais acquis ou engagés à des moments différents figureront à des montants identiques dans les états financiers. La comparabilité, que ce soit d'une période à l'autre pour une même entité comptable ou d'une entité à l'autre pour une même période, peut s'en trouver accrue. La détermination du coût actuel peut cependant se révéler complexe, subjective et coûteuse. Par exemple, comme le signale le paragraphe 6.22, le coût actuel d'un actif peut devoir être estimé d'après le prix actuel du bien neuf, ajusté pour tenir compte de l'âge et de l'état actuels du bien détenu par l'entité. De plus, en raison de l'évolution technologique et des changements dans les pratiques commerciales, beaucoup d'actifs ne seraient pas remplacés par des actifs identiques. Un autre ajustement pourrait donc devoir être apporté au prix actuel du bien neuf pour permettre l'estimation du coût actuel d'un actif équivalent à l'actif existant. De plus, la ventilation des variations de la valeur comptable entre le coût de consommation actuel et l'effet des variations de prix (voir paragraphe 6.42) peut se révéler complexe et faire intervenir des hypothèses arbitraires. En raison de ces difficultés, les évaluations au coût actuel peuvent être déficientes sur les plans de la vérifiabilité et de la compréhensibilité.

Facteurs propres à l'évaluation initiale

- 6.77 Il a été question aux paragraphes 6.43 à 6.76 des facteurs à considérer dans la sélection d'une base d'évaluation, que l'évaluation soit initiale ou ultérieure. Les paragraphes 6.78 à 6.82 traitent des facteurs supplémentaires qui entrent en considération dans le cas d'une évaluation initiale.
- 6.78 Normalement, à la comptabilisation initiale, le coût d'un actif acquis, ou d'un passif engagé, par suite d'un événement qui constitue une transaction conclue aux conditions du marché est semblable à sa juste valeur à cette date, à moins que les coûts de transaction soient importants. 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 est normalement approprié de l'utiliser aussi pour l'évaluation initiale. De même, si c'est une valeur actuelle qui servira aux évaluations ultérieures, il est normalement approprié de l'utiliser aussi pour l'évaluation initiale. L'emploi de la même base pour l'évaluation initiale et l'évaluation ultérieure évite qu'un produit ou une charge se trouve comptabilisé au moment de la première évaluation ultérieure au seul motif que la base d'évaluation a changé (voir paragraphe 6.48).

- 6.79 Lorsqu'une entité acquiert un actif, ou engage un passif, en échange d'un autre actif ou passif par suite d'une transaction conclue aux conditions du marché, l'évaluation initiale de l'actif acquis ou du passif engagé détermine si la transaction donne lieu à un produit ou une charge. Si l'actif ou le passif est évalué au coût, sa comptabilisation ne donne initialement naissance à aucun produit ni charge, si ce n'est par suite de la décomptabilisation de l'actif ou du passif échangé ou parce que l'actif est déprécié ou le passif, déficitaire.
- 6.80 Un actif peut être acquis, ou un passif peut être engagé, par suite d'un événement qui ne constitue pas une transaction conclue aux conditions du marché. Par exemple :
- (a) le prix de transaction peut être influencé par la relation entre les parties ou par le fait que l'une d'elles est en difficulté financière ou subit quelque autre contrainte ;
 - (b) un bien peut être octroyé à l'entité à titre gratuit par une autorité publique ou lui être donné par un tiers ;
 - (c) un passif peut être imposé à l'entité par les textes légaux ou réglementaires ;
 - (d) un passif relatif au paiement d'un dédommagement ou d'une pénalité peut résulter d'un acte fautif de l'entité.
- 6.81 Dans de tels cas, évaluer à son coût historique l'actif acquis ou le passif engagé ne donnerait pas nécessairement une image fidèle des actifs et des passifs de l'entité et du produit ou de la charge issus de la transaction (ou autre événement) le cas échéant. Par conséquent, il peut être approprié d'utiliser, pour évaluer l'actif acquis ou le passif engagé, le coût présumé, comme il est indiqué au paragraphe 6.6. Tout écart entre le coût présumé et la contrepartie donnée ou reçue, le cas échéant, serait comptabilisé en produits ou en charges lors de l'inscription de l'actif ou du passif dans les comptes.
- 6.82 Lorsqu'un actif est acquis, ou qu'un passif est engagé, par suite d'un événement qui ne constitue pas une transaction conclue aux conditions du marché, tous les aspects pertinents de la transaction (ou autre événement) sont à identifier et à prendre en considération. Par exemple, il pourrait y avoir d'autres actifs, d'autres passifs, des apports des titulaires de droits patrimoniaux ou des distributions aux titulaires de droits patrimoniaux à comptabiliser pour donner une image fidèle de la substance de l'effet de la transaction (ou autre événement) sur la situation financière de l'entité (voir paragraphes 4.59 à 4.62) et de l'effet correspondant sur la performance financière, le cas échéant.

Plus d'une base d'évaluation

- 6.83 La prise en considération des facteurs décrits aux paragraphes 6.43 à 6.76 mène parfois à la conclusion que l'emploi d'une seule base pour l'évaluation d'un actif ou d'un passif et des produits et charges qui s'y rattachent ne permettrait pas de fournir de l'information pertinente qui donne une image fidèle de la situation et de la performance financières de l'entité.
- 6.84 Dans la majorité des cas, la manière la plus compréhensible de fournir cette information consiste :
- (a) d'une part à utiliser une seule base d'évaluation pour l'actif ou le passif dans l'état de la situation financière et pour les produits et les charges qui s'y rattachent dans l'état ou les états de la performance financière ;
 - (b) d'autre part à fournir par voie de notes des informations supplémentaires selon une base d'évaluation différente.
- 6.85 Dans certains cas, toutefois, l'information sera plus pertinente ou l'image de la situation et de la performance financières de l'entité sera plus fidèle si l'entité 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 les produits et les charges qui s'y rattachent dans l'état du résultat net¹⁰ (voir paragraphes 7.17 et 7.18).

Le choix de ces bases d'évaluation requiert la prise en considération des facteurs dont traitent les paragraphes 6.43 à 6.76.

- 6.86 Dans de tels cas, le total des produits ou des charges occasionnés au cours de la période par la variation de la valeur actuelle de l'actif ou du passif se divise et se classe (voir paragraphes 7.14 à 7.19) de telle manière que :
- (a) l'état du résultat net inclut les produits ou les charges évalués selon la base d'évaluation sélectionnée pour cet état ;
- (b) les autres éléments du résultat global incluent tous les produits ou charges restants. Par conséquent, le cumul des autres éléments du résultat global qui se rattache à l'actif ou au passif est égal à la différence entre les valeurs suivantes :
- (i) la valeur comptable de l'actif ou du passif dans l'état de la situation financière,
- (ii) la valeur comptable qui aurait résulté de l'utilisation de la base d'évaluation sélectionnée pour l'état du résultat net.

Évaluation des capitaux propres

- 6.87 La valeur comptable totale des capitaux propres (total des capitaux propres) ne s'évalue pas directement. Elle correspond à la somme des valeurs comptables de tous les actifs comptabilisés, moins la somme des valeurs comptables de tous les passifs comptabilisés.
- 6.88 Parce que les états financiers à usage général ne sont pas destinés à indiquer la valeur de l'entité, la valeur comptable totale des capitaux propres ne correspond généralement :
- (a) ni à la valeur de marché totale des droits patrimoniaux sur l'entité ;
- (b) ni à la somme qui résulterait de la vente de l'entité dans son ensemble en situation de continuité d'exploitation ;
- (c) ni à celle qui résulterait de la vente de tous les actifs de l'entité et du règlement de tous ses passifs.
- 6.89 Bien que le total des capitaux propres ne s'évalue pas directement, il peut être approprié d'évaluer directement les valeurs comptables de certaines catégories de capitaux propres (voir paragraphe 4.65) et de certaines composantes des capitaux propres (voir paragraphe 4.66). Cela dit, parce que le total des capitaux propres s'évalue en tant que reliquat, il y aura au moins une catégorie de capitaux propres qu'il sera impossible d'évaluer directement. Il en sera de même pour au moins une composante des capitaux propres.
- 6.90 La valeur comptable totale d'une catégorie de capitaux propres ou d'une composante des capitaux propres est normalement positive, mais elle peut être négative dans certaines circonstances. De même, le total des capitaux propres est généralement positif, mais il peut être négatif ; tout dépend des actifs et des passifs comptabilisés et de la manière dont ils sont évalués.

Techniques d'évaluation fondées sur les flux de trésorerie

- 6.91 Il arrive parfois qu'une évaluation ne soit pas observable directement. L'une des manières d'établir une évaluation estimative consiste alors, dans certains cas, à employer une technique d'évaluation fondée sur les flux de trésorerie. Ces techniques ne sont pas des bases d'évaluation, mais plutôt des procédés employés dans l'application d'une base d'évaluation. C'est pourquoi il est nécessaire, lorsque l'on a recours à une telle technique, d'identifier la base d'évaluation utilisée et la mesure dans laquelle la technique tient compte des facteurs qui s'appliquent pour cette base d'évaluation. Par exemple, si la base d'évaluation est la juste valeur, les facteurs qui s'appliquent sont ceux énumérés au paragraphe 6.14.
- 6.92 Les techniques d'évaluation fondées sur les flux de trésorerie peuvent servir à l'application d'une base d'évaluation modifiée, par exemple la valeur de remboursement modifiée de manière à exclure l'effet de la possibilité de défaut de l'entité d'acquitter un passif (risque de crédit propre). Modifier une base

¹⁰ Le *Cadre conceptuel* ne spécifie pas si l'état ou les états de la performance financière se composent d'un seul ou de deux états. Le terme « état du résultat net » y est employé pour désigner tant un état distinct qu'une section distincte d'un état unique de la performance financière.

d'évaluation peut parfois accroître la pertinence de l'information pour les utilisateurs d'états financiers ou faire diminuer les coûts qui se rattachent à sa production ou à sa compréhension. Par ailleurs, une base d'évaluation modifiée peut présenter des difficultés de compréhension pour les utilisateurs d'états financiers.

- 6.93 L'incertitude relative au résultat (voir paragraphe 6.61(a)) découle des incertitudes quant au montant et à l'échéancier des flux de trésorerie futurs. Ces incertitudes sont des caractéristiques importantes des actifs et des passifs. Évaluer un actif ou un passif d'après des estimations de flux de trésorerie futurs incertains nécessite de tenir compte, entre autres facteurs, des variations possibles du montant ou de l'échéancier estimatif de ces flux (voir paragraphe 6.14(b)). La sélection d'un montant unique à l'intérieur d'un intervalle des flux de trésorerie possibles tient compte de ces variations. Le montant sélectionné est parfois lui-même l'un des résultats possibles, mais ce n'est pas toujours le cas. Le montant qui fournit l'information la plus pertinente vient habituellement de la partie centrale de l'intervalle (estimation de la valeur centrale). Des estimations de la valeur centrale différentes fournissent des informations distinctes. Par exemple :
- (a) l'espérance mathématique (la moyenne pondérée par les probabilités d'occurrence, aussi appelée moyenne statistique) reflète tout l'intervalle de résultats possibles et accorde le plus d'importance à ceux qui sont les plus probables. Elle ne vise pas à prédire l'entrée ou la sortie de trésorerie ou d'autres avantages économiques à laquelle l'actif ou le passif donnera ultimement lieu ;
 - (b) le montant maximal plus probable qu'improbable (ce qui est similaire à la médiane statistique) indique que la probabilité de perte ultérieure ne dépasse pas 50 % et que la probabilité de profit ultérieur ne dépasse pas 50 % ;
 - (c) le résultat le plus probable (le mode statistique) est le montant unique le plus probable pour l'entrée ou la sortie de trésorerie à laquelle l'actif ou le passif donnera ultimement lieu.
- 6.94 Une estimation de la valeur centrale dépend des estimations de flux de trésorerie futurs et des variations possibles du montant et de l'échéancier de ces flux. Elle 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 (c'est-à-dire le facteur décrit au paragraphe 6.14(d)).
- 6.95 Aucune estimation de la valeur centrale ne renseigne de manière exhaustive sur l'intervalle de résultats possibles. Les utilisateurs peuvent donc avoir besoin d'information à ce sujet.

*à partir du
paragraphe*

CHAPITRE 7 : PRÉSENTATION ET INFORMATIONS FOURNIES

PRÉSENTATION ET INFORMATIONS FOURNIES : DES OUTILS DE COMMUNICATION	7.1
OBJECTIFS ET PRINCIPES DE PRÉSENTATION ET D'INFORMATION	7.4
CLASSEMENT	7.7
Classement des actifs et des passifs	7.9
Compensation	7.10
Classement des capitaux propres	7.12
Classement des produits et des charges	7.14
Résultat net et autres éléments du résultat global	7.15
REGROUPEMENT	7.20

Présentation et informations fournies : des outils de communication

- 7.1 L'entité comptable communique sur ses actifs, passifs, capitaux propres, produits et charges en présentant et en fournissant des informations dans ses états financiers.
- 7.2 Une communication efficace des informations contenues dans les états financiers en améliore la pertinence et contribue à donner une image fidèle des actifs, passifs, capitaux propres, produits et charges de l'entité. Elle rehausse également la compréhensibilité et la comparabilité de ces informations. Pour être efficace, la communication d'informations dans les états financiers nécessite ce qui suit :
- (a) se centrer sur des objectifs et des principes de présentation et d'information plutôt que sur des règles ;
 - (b) classer les informations de manière à présenter ensemble les éléments semblables et séparément les éléments dissemblables ;
 - (c) regrouper les informations de sorte qu'elles ne soient ni noyées dans un océan de détails ni obscurcies par un regroupement excessif.
- 7.3 Comme sur toute autre décision en matière d'information financière, la contrainte du coût pèse sur les décisions qui concernent la présentation et les informations à fournir. C'est pourquoi il importe, pour prendre des décisions en matière de présentation et d'informations à fournir, d'examiner s'il est probable que les avantages qu'apportent aux utilisateurs d'états financiers la présentation ou la fourniture de l'information en cause justifient les coûts de fourniture et d'utilisation de cette information.

Objectifs et principes de présentation et d'information

- 7.4 Pour favoriser l'efficacité de la communication d'informations dans les états financiers, il est nécessaire de parvenir, dans l'élaboration de dispositions normatives en matière de présentation et d'information, à un équilibre entre :
- (a) d'une part, accorder aux entités la latitude nécessaire pour pouvoir fournir de l'information pertinente qui donne une image fidèle de leurs actifs, passifs, capitaux propres, produits et charges ;
 - (b) d'autre part, exiger que l'information soit comparable d'une période à l'autre pour une même entité comptable ou d'une entité à l'autre pour une même période.
- 7.5 L'inclusion d'objectifs de présentation et d'information dans les normes favorise l'efficacité de la communication dans les états financiers parce que les entités s'appuient sur ces objectifs pour déterminer les informations utiles et décider la manière la plus efficace de les communiquer.
- 7.6 L'efficacité de la communication dans les états financiers est également favorisée par la prise en compte des principes suivants :
- (a) les informations propres à l'entité sont plus utiles que les formules toutes faites, parfois appelées « texte standard » ;
 - (b) la répétition d'information dans différentes parties des états financiers n'est habituellement pas nécessaire et peut nuire à la compréhensibilité de ceux-ci.

Classement

- 7.7 Le classement consiste à trier les éléments d'actif, de passif, de capitaux propres, de produits et de charges en fonction de caractéristiques communes aux fins de présentation et de communication d'informations. Ces caractéristiques comprennent — sans toutefois s'y limiter — la nature de l'élément, son rôle (sa fonction) dans les activités de l'entité et la manière dont il est évalué.
- 7.8 Classer ensemble des éléments d'actif, de passif, de capitaux propres, de produits et de charges qui sont dissemblables entraîne un risque que des informations pertinentes passent inaperçues, nuit à la compréhensibilité et à la comparabilité et peut ne pas donner une image fidèle de ce que les éléments sont censés représenter.

Classement des actifs et des passifs

- 7.9 Le classement s'applique à l'unité de comptabilisation sélectionnée pour un actif ou un passif (voir paragraphes 4.48 à 4.55). Cela dit, il peut parfois être approprié de décomposer un actif ou un passif pour en classer séparément les composants dont les caractéristiques diffèrent. C'est le cas lorsque le fait de classer séparément les composants en question renforce l'utilité des informations financières qui en résultent. Par exemple, il pourrait être approprié de classer séparément les composants courants et non courants d'un actif ou d'un passif.

Compensation

- 7.10 La compensation s'opère lorsque l'entité comptabilise et évalue un actif et un passif en tant qu'unités de comptabilisation distinctes, mais les regroupe en un montant net dans l'état de la situation financière. Comme elle consiste à classer ensemble des éléments dissemblables, la compensation n'est généralement pas appropriée.
- 7.11 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 paragraphes 4.48 à 4.55).

Classement des capitaux propres

- 7.12 Pour fournir de l'information utile, il peut être nécessaire de classer séparément les droits patrimoniaux qui ont des caractéristiques différentes (voir paragraphe 4.65).
- 7.13 Dans ce même but, il peut aussi être nécessaire de classer séparément les composantes des capitaux propres qui sont assujetties à des exigences particulières de nature légale, réglementaire ou autre. Par exemple, dans certains pays, les distributions aux titulaires de droits patrimoniaux ne sont permises que lorsque les réserves qualifiées de distribuables de l'entité sont suffisantes (voir paragraphe 4.66). Présenter séparément ces réserves ou des informations à leur sujet peut fournir de l'information utile.

Classement des produits et des charges

- 7.14 Le classement vise :
- (a) les produits et les charges issus de l'unité de comptabilisation sélectionnée pour un actif ou un passif ;
 - (b) les composants de ces produits et charges, s'ils ont des caractéristiques différentes et sont identifiés séparément. Par exemple, un changement dans la valeur actuelle d'un actif peut comprendre les effets des variations de valeur et la capitalisation de l'intérêt (voir tableau 6.1). Il serait approprié de classer séparément ces composants si cela avait pour effet de renforcer l'utilité des informations financières qui en résultent.

Résultat net et autres éléments du résultat global

- 7.15 Les produits et les charges se classent :
- (a) soit dans l'état du résultat net¹¹ ;
 - (b) soit hors de l'état du résultat net, dans les autres éléments du résultat global.
- 7.16 L'état du résultat net constitue la principale source d'information sur la performance financière de l'entité pour la période de présentation de l'information financière. Cet état contient un total, le résultat net, qui fournit une représentation hautement synthétique de la performance financière de l'entité pour la période. Beaucoup d'utilisateurs d'états financiers incluent ce total dans leurs analyses, soit comme point de départ, 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,

11 Le *Cadre conceptuel* ne spécifie pas si l'état ou les états de la performance financière se composent d'un seul ou de deux états. Le terme « état du résultat net » y est employé pour désigner tant un état distinct qu'une section distincte d'un état unique de la performance financière. De même, le terme « résultat net » y est employé pour désigner tant le total d'un état distinct que le sous-total d'une section d'un état unique de la performance financière.

- 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.
- 7.17 L'état du résultat net étant la principale source d'information sur la performance financière de l'entité pour la période, c'est en principe l'endroit où figurent tous les produits et toutes les charges. Le Conseil peut toutefois, lors de l'élaboration de normes, conclure que les produits et les charges résultant d'une variation de la valeur actuelle d'un actif ou d'un passif sont, dans des circonstances exceptionnelles, à inclure dans les autres éléments du résultat global parce que cela conduit l'état du résultat net à fournir des informations d'une pertinence accrue ou à donner une image plus fidèle de la performance financière de l'entité pour la période.
- 7.18 Les produits et les charges issus d'une base d'évaluation au coût historique (voir tableau 6.1) vont dans l'état du résultat net. C'est également le cas des produits et des charges de ce type qui sont identifiés séparément comme des composants des variations de la valeur actuelle d'un actif ou d'un passif. Par exemple, si un actif financier est évalué à la valeur actuelle et que le produit d'intérêt est distingué des autres variations de valeur, ce produit d'intérêt va dans l'état du résultat net.
- 7.19 En principe, les produits et les charges inclus dans les autres éléments du résultat global pour une période sont reclassés dans l'état du résultat net d'une période future lorsque cela conduit l'état du résultat net à fournir des informations d'une pertinence accrue ou à donner une image plus fidèle de la performance financière de l'entité pour cette période future. Toutefois, si, par exemple, rien ne permet de voir clairement pour quelle période le reclassement aurait l'effet en question ou pour quel montant le reclassement devrait se faire, le Conseil peut, lors de l'élaboration de normes, conclure que des produits et des charges inclus dans les autres éléments du résultat global ne sont pas à reclasser par la suite.

Regroupement

- 7.20 Le regroupement consiste à additionner des éléments d'actif, de passif, de capitaux propres, de produits ou de charges qui partagent des caractéristiques communes et un même classement.
- 7.21 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 passent inaperçues parce qu'elles seraient noyées dans un océan de détails ou obscurcies par un regroupement excessif.
- 7.22 Le niveau de regroupement nécessaire peut varier d'une partie à l'autre des états financiers. Par exemple, l'état de la situation financière et l'état ou les états de la performance financière contiennent habituellement des informations synthétisées, tandis que des informations plus détaillées sont fournies par voie de notes.

*à partir du
paragraphe*

**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

Le texte du chapitre 8 est essentiellement repris du Cadre conceptuel de l'information financière publié en 2010. Il figurait initialement dans le Cadre de préparation et de présentation des états financiers, publié en 1989.

Concepts de capital

- 8.1 La plupart des entités adoptent, pour la préparation de leurs états financiers, un concept de capital financier. Selon un concept de capital financier, 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 de capital physique, 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 Pour choisir le concept de capital approprié, l'entité doit se fonder sur les besoins des utilisateurs de ses états financiers. Si les utilisateurs des états financiers se soucient d'abord du maintien du capital nominal investi ou du pouvoir d'achat du capital investi, l'entité devrait adopter un concept de capital financier. Si, par contre, le principal souci des utilisateurs est la capacité opérationnelle de l'entité, elle devrait utiliser un concept de capital physique. Le concept choisi indique l'objectif à atteindre dans la détermination du 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 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 productive physique (ou la capacité opérationnelle) 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.
- 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.
- 8.5 Le concept de maintien du capital physique impose l'adoption du coût actuel comme base d'évaluation. Le concept de maintien du capital financier, cependant, n'impose pas l'utilisation d'une base d'évaluation particulière. Le choix de la base 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 avec contrepartie. 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 considérée 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 touchant 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 bases 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.

Ajustements de maintien du capital

- 8.10 La réévaluation ou le retraitement 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.

Annexe Définitions

Les définitions qui suivent sont tirées ou inspirées des paragraphes pertinents du Cadre conceptuel de l'information financière.

actif	Ressource économique actuelle que l'entité contrôle du fait d'événements passés.	CF.4.3
base d'évaluation	Caractéristique déterminée — par exemple, le coût historique, la juste valeur ou la valeur de remboursement — de l'élément évalué.	CF.6.1
capitaux propres	Intérêt résiduel dans les actifs de l'entité après déduction de tous ses passifs.	CF.4.63
caractéristiques qualitatives auxiliaires	Caractéristiques qualitatives qui rendent l'information utile encore plus utile. Les caractéristiques qualitatives auxiliaires sont la comparabilité, la vérifiabilité, la rapidité et la compréhensibilité.	CF.2.4, CF.2.23
caractéristiques qualitatives essentielles	Caractéristiques qualitatives que l'information financière doit posséder pour être utile aux principaux utilisateurs des rapports financiers à usage général. Les caractéristiques qualitatives essentielles sont la pertinence et la fidélité.	CF.2.4, CF.2.5
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.	CF.4.69
classement	Tri des éléments d'actif, de passif, de capitaux propres, de produits ou de charges en fonction de caractéristiques communes aux fins de présentation et de communication d'informations.	CF.7.7
compensation	Regrouper un actif et un passif comptabilisés et évalués en tant qu'unités de comptabilisation distinctes en un montant net dans l'état de la situation financière.	CF.7.10
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 de l'un des éléments des états financiers : actif, passif, capitaux propres, produit ou charge. Elle nécessite de représenter l'élément — seul ou regroupé avec d'autres — par des mots et par un montant, et d'inclure ce montant dans l'un ou plusieurs des totaux contenus dans l'état financier.	CF.5.1
contrat à exécuter	Contrat, ou partie de contrat, qui est inexécuté également de part et d'autre : ou bien les parties ne se sont acquittées d'aucune de leurs obligations, ou bien elles s'en sont acquittées partiellement à des degrés égaux.	CF.4.56
contrôle d'une ressource économique	Capacité immédiate de décider de l'utilisation d'une ressource économique et d'obtenir les avantages économiques qui peuvent en découler.	CF.4.20

décomptabilisation	Suppression totale ou partielle d'un actif ou d'un passif comptabilisé de l'état de la situation financière d'une entité.	CF.5.26
droit patrimonial	Créance sur l'intérêt résiduel dans les actifs de l'entité après déduction de tous ses passifs.	CF.4.64
entité comptable	Entité qui, par obligation ou par choix, prépare des états financiers à usage général.	CF.3.10
états financiers à usage général	Forme particulière de rapport financier à usage général, qui fournit des informations sur les actifs, passifs, capitaux propres, produits et charges de l'entité comptable.	CF.3.2
états financiers combinés	États financiers d'une entité comptable constituée de deux entités ou plus qui ne sont pas toutes rattachées par un lien mère-filiale.	CF.3.12
états financiers consolidés	États financiers d'une entité comptable constituée d'une mère et de ses filiales.	CF.3.11
états financiers non consolidés	États financiers d'une entité comptable constituée uniquement d'une mère.	CF.3.11
évaluation	Résultat de l'application d'une base d'évaluation à un actif ou un passif et aux produits et charges qui lui sont liés.	CF.6.1
incertitude d'évaluation	Incertaineté qui se manifeste lorsqu'un montant d'un rapport financier doit faire l'objet d'une estimation parce qu'il ne peut être observé directement.	CF.2.19
incertitude relative à l'existence	Incertaineté quant à savoir si un actif ou un passif existe.	CF.4.13, CF.4.35
incertitude relative au résultat	Incertaineté quant au montant ou à l'échéancier d'une entrée ou d'une sortie d'avantages économiques qui résultera d'un actif ou d'un passif.	CF.6.61
information financière utile	Information financière qui est utile aux principaux utilisateurs de rapports financiers à usage général aux fins de prise de décisions sur la fourniture de ressources à l'entité comptable. Pour être utile, l'information financière doit être pertinente et donner une image fidèle de ce qu'elle est censée représenter.	CF.1.2, CF.2.4
information significative	Information dont l'omission ou l'inexactitude peut influencer les décisions que les principaux utilisateurs des rapports financiers à usage général prennent en se fondant sur l'information financière que fournissent ces rapports au sujet d'une entité comptable donnée.	CF.2.11
passif	Obligation actuelle qu'a l'entité de transférer une ressource économique du fait d'événements passés.	CF.4.26
potentiel de produire des avantages économiques	Caractéristique d'une ressource économique qui existe déjà et qui, dans au moins une situation, produirait pour l'entité des avantages économiques dépassant ceux que toutes les autres parties peuvent obtenir.	CF.4.14

principaux utilisateurs (des rapports financiers à usage général)	Investisseurs, prêteurs et autres créanciers actuels et potentiels.	CF.1.2
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.	CF.4.68
prudence	Usage de circonspection dans l'exercice du jugement en situation d'incertitude. La prudence suppose de ne pas surévaluer les actifs et les produits ni sous-évaluer les passifs et les charges. Elle ne permet pas non plus que l'on sous-évalue les actifs et les produits ni que l'on surévalue les passifs et les charges.	CF.2.16
rapport financier à usage général	Rapport qui fournit des informations financières sur les ressources économiques de l'entité comptable, les créances sur celle-ci et les variations de ces ressources et de ces créances, qui sont utiles aux principaux utilisateurs aux fins de prise de décisions sur la fourniture de ressources à l'entité.	CF.1.2, CF.1.12
regroupement	Addition d'éléments d'actif, de passif, de capitaux propres, de produits ou de charges qui partagent des caractéristiques communes et un même classement.	CF.7.20
ressource économique	Droit qui a le potentiel de produire des avantages économiques.	CF.4.4
unité de comptabilisation	Droit ou groupe de droits, obligation ou groupe d'obligations ou encore groupe de droits et d'obligations auquel sont appliqués les critères de comptabilisation et concepts d'évaluation.	CF.4.48
utilisateurs (des rapports financiers à usage général)	Voir principaux utilisateurs (des rapports financiers à usage général).	–
valeur comptable	Montant pour lequel un actif, un passif ou des capitaux propres sont comptabilisés dans l'état de la situation financière.	CF.5.1

