

## Pleins feux sur les IFRS

### L'IASB publie un exposé-sondage d'une version révisée du *Cadre conceptuel*

#### Table des matières

Pourquoi ces révisions sont-elles proposées?

Quelles sont les révisions proposées dans l'exposé-sondage?

Quand les révisions proposées entreraient-elles en vigueur?

Le présent numéro de *Pleins feux sur les IFRS* présente les révisions qu'il est proposé d'apporter au *Cadre conceptuel* dont il a été question dans le récent exposé-sondage ES/2015/3, *Cadre conceptuel de l'information financière*, qui a été publié en mai 2015 aux fins de commentaires.

#### En bref

- L'IASB a publié un exposé-sondage exhaustif contenant des propositions visant des aspects du *Cadre conceptuel*, qui selon lui nécessitent une révision.
- Parallèlement, l'IASB a publié un exposé-sondage distinct qui propose la mise à jour de renvois au *Cadre conceptuel* dans les IFRS existantes.
- La version révisée proposée du *Cadre conceptuel* contient huit chapitres :
  - Chapitres 1 et 2, « Objectif de l'information financière à usage général » et « Caractéristiques qualitatives de l'information financière utile » : l'IASB propose d'ajouter des indications sur la gestion, les principaux utilisateurs, l'incertitude liée à la mesure, la prééminence de la substance sur la forme et la prudence.
  - Chapitre 3, « États financiers et entité comptable » : l'IASB décrit le rôle des états financiers et introduit des propositions sur la définition et le périmètre de « l'entité comptable ».
  - Chapitre 4, « Éléments des états financiers » : l'IASB propose des définitions plus claires des actifs et des passifs ainsi que des indications plus détaillées pour étayer ces définitions.
  - Chapitre 5 : « Comptabilisation et décomptabilisation » : l'IASB propose de préciser que seuls les éléments des états financiers peuvent être comptabilisés. L'IASB établit trois critères pour qu'un élément puisse être comptabilisé : la pertinence, la fidélité et les contraintes coûts-avantages. L'IASB propose aussi de préciser que les dispositions relatives à la décomptabilisation ont pour objet de donner une image fidèle des actifs et des passifs conservés après la situation donnant lieu à une décomptabilisation et de la variation des actifs et des passifs de l'entité découlant de cette situation.
  - Chapitre 6, « Évaluation » : l'IASB propose de décrire différentes bases d'évaluation et les facteurs à considérer pour en sélectionner une.
  - Chapitre 7, « Présentation et informations à fournir » : l'IASB propose des concepts généraux qui décrivent les informations à fournir dans les états financiers et comment ces informations doivent être présentées et communiquées ainsi que des indications sur la présentation de la performance financière, y compris l'utilisation des autres éléments du résultat global.
  - Chapitre 8, « Concepts de capital et de maintien du capital » : l'IASB ne propose aucun changement à ce chapitre.
- La date limite de réception des commentaires est le 26 octobre 2015.

Pour d'autres renseignements utiles, consulter le site Web suivant :

[www.iasplus.com](http://www.iasplus.com)

## Pourquoi ces révisions sont-elles proposées?

L'IASB a jugé nécessaire de mettre à jour le *Cadre conceptuel* en raison de certaines indications qui sont considérées comme incomplètes ou désuètes ou qui ne sont pas claires.

Pour remédier à ces problèmes, l'IASB a publié en premier lieu un document de travail intitulé *A Review of the Conceptual Framework for Financial Reporting (DP/2013/1)*. À la lumière des commentaires reçus sur ce document de travail, l'IASB a entamé ses délibérations sur un *Cadre conceptuel révisé*, lesquelles ont donné lieu à l'exposé-sondage qui fait l'objet du présent bulletin.

De plus, comme certaines IFRS existantes comportent des renvois à la version actuelle ou à la version précédente du *Cadre conceptuel* ou en citent des extraits, l'IASB a publié en même temps un exposé-sondage distinct intitulé *Mise à jour des renvois au Cadre conceptuel (ES/2014/4)*. Cet exposé-sondage distinct propose de mettre à jour ces renvois et citations pour faire référence au *Cadre conceptuel révisé*.

## Quelles sont les révisions proposées dans l'exposé-sondage?

L'exposé-sondage contient la version révisée du *Cadre conceptuel*, formé d'une introduction et de huit chapitres. Les différentes sections du *Cadre conceptuel* sont décrites ci-dessous.

### Introduction

La première section de l'exposé-sondage contient des renseignements contextuels et décrit l'objet du *Cadre conceptuel* ainsi que sa position au sein de la hiérarchie des prises de position de l'IASB. L'exposé-sondage explique que l'objectif principal du *Cadre conceptuel* est d'aider l'IASB à élaborer et à réviser des IFRS (même s'il peut être utile à d'autres parties que l'IASB). De plus, le *Cadre conceptuel* n'a préséance sur aucune IFRS en particulier. Si l'IASB décide de publier une nouvelle prise de position ou de réviser une prise de position existante qui entre en conflit avec le *Cadre conceptuel*, il expliquera les raisons qui l'ont poussé à prendre une telle décision.

### Chapitre 1, « Objectif de l'information financière à usage général »

Les deux premiers chapitres du *Cadre conceptuel* ont été publiés en 2010 dans le cadre d'un projet conjoint de l'IASB et du FASB. Comme ils ont été publiés récemment, ils n'ont pas fait l'objet d'une revue profonde par l'IASB. Les réponses au document de travail indiquent toutefois que certains aspects du chapitre 1 devaient être revus. L'IASB a donc décidé qu'en plus des modifications mineures apportées au libellé de ce chapitre, des indications sur la gestion et les principaux utilisateurs des états financiers devaient y être ajoutées.

Selon l'exposé-sondage, les utilisateurs ont besoin d'informations à savoir si la direction s'est acquittée de manière efficiente et efficace de ses responsabilités en matière d'utilisation des ressources de l'entité afin d'évaluer sa gestion. Ces informations ont aussi une valeur prédictive et peuvent servir à estimer les entrées nettes futures de trésorerie de l'entité. Elles sont aussi utiles pour les investisseurs, les prêteurs et les autres créanciers actuels qui ont le droit de voter sur les actions de la direction ou d'influencer ces actions de quelque autre façon.

### Chapitre 2, « Caractéristiques qualitatives de l'information financière utile »

Les seules modifications proposées (autres que les modifications mineures du libellé) portent sur l'ajout de l'incertitude liée à la mesure dans la section Pertinence et la réintroduction des concepts de la prééminence de la substance sur la forme et de la prudence dans la section Fidélité.

L'exposé-sondage définit l'incertitude liée à la mesure comme un facteur qui peut influencer sur la pertinence de l'information financière. Il y a une incertitude uniquement lorsque les évaluations des actifs et des passifs ne peuvent être déterminées directement et doivent plutôt être estimées. L'exposé-sondage précise que les estimations ne diminuent pas à elles seules la pertinence, mais elles doivent cependant être décrites et présentées adéquatement. Par conséquent, une incertitude liée à la mesure élevée peut influencer sur la pertinence; cependant, l'IASB indique clairement que les éléments dont l'incertitude est élevée peuvent quand même fournir des informations pertinentes.

Selon l'exposé-sondage, la fidélité fournit des informations sur la substance d'un phénomène économique plutôt qu'uniquement sur sa forme juridique. En particulier, lorsque la forme juridique diffère de la substance économique, des informations sur la seule forme juridique ne donneraient pas une image fidèle.

La prudence appuie la neutralité des états financiers. La prudence est définie dans l'exposé-sondage comme le fait de faire preuve d'une certaine attention lorsqu'on exerce son jugement dans des conditions d'incertitude. Le concept de la prudence vise à faire en sorte que les actifs et les passifs ne soient ni surévalués ni sous-évalués.

### Chapitre 3, « États financiers et entité comptable »

Ce chapitre traite du rôle des états financiers et des entités qui préparent des états financiers (« entités comptables »). L'IASB propose d'ajouter ce chapitre au *Cadre conceptuel*.

#### **Le rôle des états financiers**

L'exposé-sondage décrit le rôle des états financiers et indique que les états financiers sont préparés du point de vue de l'entité dans son ensemble plutôt que du point de vue d'un groupe particulier d'investisseurs, de prêteurs ou d'autres créanciers et de leurs intérêts dans l'entité comptable. L'exposé-sondage décrit aussi l'hypothèse de la continuité de l'exploitation, qui est reprise sans grandes modifications du *Cadre conceptuel* existant.

#### **L'entité comptable**

L'exposé-sondage inclut des propositions sur la définition et le périmètre d'une entité comptable. Ces questions ne figurent pas dans le *Cadre conceptuel* existant. L'IASB a élaboré ces propositions en tenant compte des commentaires reçus sur l'exposé-sondage *Cadre conceptuel de l'information financière : L'entité comptable*, rédigé en collaboration avec le FASB et publié en mars 2010.

L'entité comptable est décrite comme une entité qui choisit ou est tenue de préparer des états financiers à usage général. L'exposé-sondage précise que la structure juridique n'est pas nécessairement un facteur déterminant de l'existence d'une entité comptable et qu'une entité comptable peut être une partie d'une autre entité ou peut comprendre deux ou plusieurs entités. L'exposé-sondage contient aussi des indications supplémentaires sur l'établissement du périmètre d'une entité comptable qui n'est pas une entité juridique.

L'exposé-sondage propose que le périmètre d'une entité comptable qui comporte une ou plusieurs filiales soit déterminé en fonction du contrôle.

Dans l'exposé-sondage, l'IASB propose que le périmètre d'une entité comptable soit déterminé en fonction :

- a) du contrôle direct uniquement, ce qui donne lieu à des états financiers non consolidés dans lesquels la société mère présente uniquement ses propres actifs et passifs (qu'elle contrôle directement); ou
- b) du contrôle direct et du contrôle indirect, ce qui donne lieu à des états financiers consolidés dans lesquels l'entité comptable présente ses propres actifs et passifs (qu'elle contrôle directement) et ceux de ses filiales (qu'elle contrôle indirectement).

L'exposé-sondage indique qu'en général, les états financiers consolidés sont plus susceptibles de fournir des informations utiles aux utilisateurs que les états financiers non consolidés. Cependant, l'IASB a indiqué dans sa Base des conclusions que les états financiers non consolidés peuvent fournir des informations utiles aux utilisateurs des états financiers, mais qu'ils ne remplacent pas les états financiers consolidés. En plus de présenter des états financiers consolidés, une société mère peut choisir ou être tenue de préparer des états financiers non consolidés. Dans ce cas, les états financiers non consolidés doivent indiquer comment les utilisateurs peuvent obtenir les états financiers consolidés.

#### **Observation**

Dans l'exposé-sondage, l'IASB reconnaît que des états financiers combinés qui sont préparés pour au moins deux entités qui n'ont pas de lien mère filiale peuvent fournir des informations utiles aux utilisateurs des états financiers dans certains cas. Le concept des états financiers combinés est inclus dans l'exposé-sondage, lequel n'indique toutefois pas quand ou comment les préparer. Dans la Base des conclusions, l'IASB conclut que la meilleure façon de traiter ce sujet serait d'entreprendre un projet normatif et non de le traiter dans le cadre du projet sur le *Cadre conceptuel*.

### Chapitre 4, « Éléments des états financiers »

Le chapitre 4 traite des définitions des éléments des états financiers, qui comprennent les actifs, les passifs et les capitaux propres (qui fournissent des informations sur la situation financière de l'entité comptable) ainsi que les produits et les charges (qui fournissent des informations sur la performance financière de l'entité comptable). L'exposé-sondage renferme des définitions claires des actifs et des passifs ainsi que des indications plus détaillées pour étayer ces définitions.

## Définition d'actif, de passif et de capitaux propres

	Définition actuelle	Définition proposée
<b>Actif</b>	Un actif est une ressource contrôlée par l'entité du fait d'événements passés et dont des avantages économiques futurs sont attendus par l'entité.	Un actif est une <b>ressource économique</b> actuelle contrôlée par l'entité du fait d'événements passés.  Une ressource économique est un droit qui pourrait produire des avantages économiques.
<b>Passif</b>	Un passif est une obligation actuelle de l'entité résultant d'événements passés et dont l'extinction devrait se traduire pour l'entité par une sortie de ressources représentatives d'avantages économiques.	Un passif est une obligation actuelle de l'entité de transférer une ressource économique du fait d'événements passés.
<b>Capitaux propres</b>	Les capitaux propres sont le droit résiduel sur les actifs de l'entité après déduction de tous ses passifs.	[Aucun changement à la définition actuelle]

### Le rôle de la probabilité dans la définition d'un actif et d'un passif

La définition actuelle d'un actif et d'un passif dans le Cadre conceptuel exige l'attente d'avantages économiques futurs ou la sortie future de ressources. De plus, les indications actuelles sur la comptabilisation des actifs et des passifs exigent qu'il soit « probable » que des avantages économiques futurs iront à l'entité. Certains interprètent ces définitions comme signifiant qu'un actif ou un passif n'existe pas ou ne doit pas être comptabilisé à moins qu'un seuil de probabilité minimum soit atteint. Cette interprétation amène toutefois à se demander si, par exemple, une option achetée qui ne devrait pas être exercée répond à la définition d'un actif ou si une garantie écrite qui ne devrait pas être appelée répond à la définition d'un passif. De plus, il est difficile de déterminer si les notions d'attentes et d'entrées probables font référence à l'incertitude relative à l'existence d'un actif ou d'un passif (p. ex. litige relatif à l'existence d'une obligation) ou à l'incertitude relative au résultat (p. ex. incertitude relative au recouvrement d'un débiteur par l'entité ou à l'exercice d'une option).

L'IASB est d'avis que la définition d'un actif et d'un passif ne devrait pas indiquer la nécessité d'une entrée ou d'une sortie « attendue » ou « probable ». Il devrait être suffisant qu'une ressource ou obligation « puisse produire [ou donner lieu au transfert] des avantages économiques »; les définitions proposées reflètent ce point de vue. Par exemple, une obligation de se tenir prêt à transférer des ressources si un événement incertain spécifié qui échappe au contrôle de l'entité (p. ex. une obligation au titre d'un contrat d'assurance ou au titre d'une garantie) survient répond à la définition d'un passif, même si cette obligation est conditionnelle. Cependant, l'incertitude relative au résultat peut influencer sur l'évaluation d'un actif ou d'un passif.

### Les droits au premier plan

La définition actuelle d'un actif contient le terme « ressource ». La définition proposée contient le terme « ressource économique », défini comme un « droit qui pourrait produire des avantages économiques ». L'IASB préfère le terme « ressource économique » parce qu'il permet de souligner que la ressource en question n'est pas, par exemple, un objet physique (comme une immobilisation corporelle), mais un droit (ou un ensemble de droits) sur cet objet physique. Cette approche s'éloigne de la comptabilisation des objets physiques et met plutôt l'accent sur la comptabilisation des différents droits dont sont composées les ressources économiques. Cependant, l'IASB indique dans l'exposé-sondage être conscient que la description d'un ensemble de droits en tant qu'objet physique fournira souvent les informations les plus claires, concises et compréhensibles.

Les droits dont sont composées les ressources économiques peuvent revêtir diverses formes : ils peuvent être établis dans un contrat, dans une loi ou dans un autre document; ils peuvent découler d'une obligation implicite envers une autre partie ou de la propriété légale d'un objet physique comme le droit d'utilisation ou de vente de l'objet ou encore le droit de le donner en garantie.

#### Observation

Selon la définition actuelle, un actif peut être un objet physique. Par exemple, si une entité loue un bateau, le bateau lui-même est pris en considération pour déterminer s'il doit être comptabilisé dans l'état de la situation financière; et le bateau en entier est comptabilisé dans cet état.

Selon la définition proposée, un actif peut être un droit individuel dans un groupe de droits; selon le scénario ci-dessus, l'entité comptabiliserait donc le droit d'utilisation du bateau, plutôt que le bateau lui-même.

### Contrôle d'une ressource économique

L'exposé-sondage propose que la définition du contrôle dans le *Cadre conceptuel* soit conforme à la définition d'un actif. Plus particulièrement, l'IASB propose la définition suivante :

*Une entité contrôle une ressource économique si elle a la capacité de décider de l'utilisation de la ressource économique et d'obtenir les avantages économiques qui en découlent.*

Évaluer le contrôle aide l'entité à déterminer les ressources économiques qu'elle doit comptabiliser. L'exposé-sondage contient un exemple d'une entité qui a droit à une part proportionnelle d'une immobilisation sans la contrôler en entier. Dans ce cas, l'actif de l'entité est sa part dans l'immobilisation (qu'elle contrôle) et non l'immobilisation elle-même (qu'elle ne contrôle pas).

### Obligation

Tant la définition actuelle que la définition proposée d'un passif reposent sur une obligation résultant d'événements passés. Des questions pratiques ont été soulevées à l'égard du Cadre conceptuel existant, dans le cas où un événement passé s'est produit et peut donner lieu au transfert de ressources économiques mais où l'entité a une certaine capacité d'éviter le transfert; il est difficile de déterminer à quel point cette capacité doit être restreinte pour que l'entité ait une « obligation ». L'exposé-sondage propose des directives sur ce terme et suggère que deux conditions soient réunies pour qu'une obligation actuelle existe :

- l'entité n'a pas la **capacité pratique** d'éviter le transfert;
- l'obligation découle d'événements passés, c'est-à-dire l'entité a reçu les avantages économiques ou a effectué des activités qui déterminent l'ampleur de cette obligation.

#### Observation

L'IASB ne propose pas de modifier la définition de passif et de capitaux propres pour répondre aux problèmes qui surviennent sur le plan du classement des instruments qui englobent à la fois une composante passif et une composante capitaux propres. Ces problèmes sont étudiés dans le cadre du projet de recherche de l'IASB sur les instruments financiers présentant des caractéristiques de capitaux propres.

### Définition des produits et des charges

L'IASB propose de conserver l'approche existante qui consiste à définir les produits et les charges en fonction des variations des actifs et des passifs. Aucun problème important n'a été relevé relativement aux définitions des produits et des charges; par conséquent, les seuls changements proposés sont ceux nécessaires pour les harmoniser avec les définitions proposées des actifs et des passifs.

## Chapitre 5, « Comptabilisation et décomptabilisation »

### Le processus de comptabilisation

L'IASB propose de décrire la comptabilisation comme le processus d'enregistrement, aux fins d'inclusion dans l'état de la situation financière ou dans l'état de la performance financière, d'une composante qui répond à la définition d'un élément. Cette composante est décrite par un libellé et par un montant inclus dans l'état pertinent.

Seules les composantes qui répondent à la définition d'un actif, d'un passif ou de capitaux propres sont comptabilisées dans l'état de la situation financière et seules celles qui répondent à la définition de produits ou de charges sont comptabilisées dans l'état de la performance financière. Selon l'exposé-sondage, les composantes comptabilisées sont associées comme suit :

Total de l'actif – Total du passif	Produits comptabilisés au compte de résultat – Charges comptabilisées au compte de résultat + Apports des porteurs de capitaux propres – Distributions aux porteurs de capitaux propres
Capitaux propres	Variations des capitaux propres au cours de la période

### **Critères de comptabilisation**

Dans l'exposé-sondage, l'IASB reconnaît que ce ne sont pas toutes les composantes qui sont comptabilisées. L'entité comptabilise plutôt un actif ou un passif si cette comptabilisation fournit aux utilisateurs des états financiers :

- des informations pertinentes sur l'actif ou le passif et sur les produits, les charges ou les variations des capitaux propres;
- une image fidèle de l'actif ou du passif ou des produits, des charges ou des variations des capitaux propres;
- des informations qui donnent lieu à des avantages qui l'emportent sur les coûts liés à leur présentation.

#### **Observation**

Les dispositions actuelles en matière de comptabilisation (probabilité et évaluation fiable) ont donné lieu à des problèmes par le passé. Certaines normes (p. ex. IFRS 9) n'appliquent pas du tout le critère de probabilité alors que d'autres utilisent le terme « probable » de façon ambiguë. Le critère d'évaluation fiable, quant à lui, est souvent associé à l'incertitude liée à la mesure. L'IASB propose donc de supprimer le critère de probabilité et d'intégrer le critère d'évaluation fiable dans le nouveau critère de pertinence

Dans l'exposé-sondage, l'IASB reconnaît qu'il faut faire preuve de jugement pour déterminer s'il convient de comptabiliser ou non une composante et que les critères de comptabilisation peuvent varier d'une norme à l'autre. Le rôle des notes doit aussi être pris en considération pour prendre des décisions sur la comptabilisation, particulièrement si une composante qui répond à la définition d'un élément n'est pas comptabilisée.

Les incertitudes influent sur la pertinence, particulièrement si l'existence d'un actif ou d'un passif est incertaine, si des entrées ou des sorties d'avantages économiques sont improbables ou si toutes les évaluations pertinentes sont hautement incertaines. Si aucune évaluation n'est disponible, la composante ne peut pas être comptabilisée.

#### **Observation**

Le document de travail indiquait clairement que la comptabilisation d'un goodwill généré en interne n'est pas nécessaire pour répondre à l'objectif de l'information financière, puisqu'elle nécessiterait l'évaluation de l'entité dans son ensemble. L'IASB ne réitère pas cet énoncé dans l'exposé-sondage; cependant, dans la Base des conclusions de l'exposé-sondage, il indique continuer à croire que cet énoncé est toujours valide.

Pour ce qui est des éléments comme le savoir-faire et les relations avec les fournisseurs et les clients, l'exposé-sondage n'indique pas si ces éléments doivent être comptabilisés puisqu'il ne s'agit pas de droits contractuels ou d'autres droits légaux. Il indique que la comptabilisation de ces éléments pourrait ne pas fournir des informations pertinentes puisqu'il y a une incertitude à l'égard de l'existence d'un actif combinée à la difficulté d'identifier séparément l'actif.

Il peut aussi être difficile de décider si un passif doit être comptabilisé, particulièrement s'il y a une incertitude à l'égard de l'existence d'une obligation en plus d'une faible probabilité de sorties d'avantages économiques et d'un degré élevé d'incertitude liée à la mesure.

La faible probabilité d'entrées ou de sorties d'avantages économiques n'empêche pas à elle seule la comptabilisation, particulièrement si l'évaluation de l'actif ou du passif reflète cette faible probabilité et est accompagnée d'informations complémentaires.

Il faut tenir compte de la façon dont la comptabilisation influe sur les capitaux propres, les produits et les charges au moment d'évaluer l'image fidèle. Par exemple, ne pas comptabiliser un actif donne lieu à une charge, ce qui pourrait créer une image trompeuse.

### **Décomptabilisation**

La décomptabilisation est décrite comme la suppression, dans l'état de la situation financière d'une entité, d'un actif ou d'un passif, en tout ou en partie, comptabilisé antérieurement. Il n'est pas approprié de procéder à une décomptabilisation lorsque l'entité conserve le contrôle d'une ressource économique. Un indice que l'entité conserve le contrôle est le fait qu'elle conserve l'exposition aux variations positives ou négatives des avantages économiques produits par une ressource économique.

La décomptabilisation des actifs ou des passifs qui ont été transférés et la comptabilisation continue de la partie conservée de l'actif ou du passif donnent une image fidèle des actifs et des passifs conservés ainsi que de la variation des actifs et des passifs de l'entité.

Si une modification de contrat ajoute des droits et des obligations distincts de ceux créés par les conditions du contrat initial, il peut être approprié de traiter ces ajouts comme de nouveaux actifs ou passifs. À l'inverse, s'ils ne sont pas distincts, il peut être approprié de traiter ces nouveaux droits et obligations dans la même unité de comptabilisation que les droits et les obligations existants.

### **Chapitre 6, « Évaluation »**

Selon l'exposé-sondage, l'évaluation serait décrite dans le Cadre conceptuel comme le processus visant à quantifier, en termes monétaires, les informations sur les actifs, les passifs, les capitaux propres, les produits et les charges d'une entité.

La base d'évaluation est une caractéristique de la composante. L'exposé-sondage décrit deux catégories de base d'évaluation : le coût historique et la valeur actuelle.

#### **Coût historique**

Les évaluations fondées sur le coût historique sont axées sur la transaction ou l'événement passé qui a donné lieu à l'actif, au passif, au produit ou à la charge. Pour un actif, le coût historique à la comptabilisation initiale est la valeur de tous les coûts engagés pour acquérir ou construire l'actif, y compris la contrepartie versée et les coûts de transaction engagés. Pour un passif financier, il s'agit de la valeur de la contrepartie diminuée des coûts de transaction. Cette évaluation n'est pas ajustée par la suite au titre des variations des prix, mais uniquement au titre des variations comme la consommation, la dépréciation et l'exécution.

Les produits ou les charges évalués au coût historique peuvent avoir une valeur prédictive, c.-à-d. que l'entité peut évaluer l'incidence de ces variations sur les marges ou les flux de trésorerie futurs. Ils peuvent aussi avoir une valeur de confirmation aux fins de comparaisons avec des estimations antérieures des marges ou des flux de trésorerie.

Bien souvent, les informations sur les coûts historiques sont plus simples et moins dispendieuses à fournir. En outre, elles peuvent être comprises et vérifiées plus facilement.

Cependant, particulièrement lorsque les variations de prix sont importantes, des informations sur le coût historique des actifs et des passifs peuvent parfois être moins pertinentes que les informations sur la valeur actuelle. Des actifs et des passifs similaires acquis ou engagés à des moments différents peuvent être présentés dans les états financiers à des montants très différents.

#### **Valeur actuelle**

Les valeurs actuelles incluent la juste valeur et la valeur d'utilité des actifs ainsi que la valeur d'exécution des passifs.

L'exposé-sondage sur le *Cadre conceptuel* réitère la définition de la juste valeur énoncée dans IFRS 13, c.-à-d. que 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. Il contient aussi une liste de facteurs inclus dans la juste valeur :

- les estimations des flux de trésorerie futurs;
- l'incertitude inhérente aux flux de trésorerie (y compris le risque de crédit propre à l'entité);
- la valeur temps de l'argent;
- le prix pour supporter l'incertitude; et
- d'autres facteurs (p. ex. la liquidité).

Les coûts de transactions ne sont pas ajoutés à l'évaluation de la juste valeur d'un actif ou d'un passif ni déduits de celle-ci.

L'évaluation des actifs et des passifs à la juste valeur a une valeur prédictive, étant donné qu'elle inclut les attentes des intervenants du marché au sujet du montant, de l'échéance et du degré d'incertitude des flux de trésorerie. Elle peut aussi avoir une valeur de confirmation des estimations antérieures. Les produits et les charges évalués à la juste valeur ont de leur côté une valeur prédictive et une valeur de confirmation uniquement lorsqu'elles sont séparées (p. ex. entre le rendement prévu et le rendement généré par l'utilisation par l'entité ou l'effet des variations des attentes des intervenants du marché).

Si les activités de l'entité n'incluent pas la vente d'un actif ou le transfert d'un passif, l'évaluation à la juste valeur des produits et des charges pourrait ne pas fournir des informations utiles aux utilisateurs. Cependant, la comparabilité est accrue pour les actifs et passifs identiques lorsqu'ils sont évalués pour le même montant, peu importe le moment où ils ont été acquis ou assumés.

Dans les marchés actifs, le processus de détermination de la juste valeur est facile à comprendre et a aussi l'avantage d'être vérifiable au moyen d'une source externe. Lorsque la juste valeur n'est pas disponible, elle est déterminée selon une technique d'évaluation. Cependant, l'exposé-sondage mentionne certains problèmes potentiels liés aux techniques d'évaluation :

- l'estimation peut être complexe et onéreuse;
- les données d'entrée peuvent être subjectives;
- les actifs et les passifs identifiables peuvent être évalués différemment.

Même si la juste valeur est une valeur liée au marché, la valeur d'utilité et la valeur d'exécution sont des valeurs propres à l'entité. L'exposé-sondage propose de définir la valeur d'utilité comme la valeur actualisée des flux de trésorerie qu'une entité attend de l'utilisation continue d'un actif et de sa sortie *in fine*. La valeur d'exécution est la valeur actualisée des flux de trésorerie qu'une entité prévoit d'engager lors du règlement d'un passif. Ces définitions correspondent à celle de la valeur spécifique à l'entité retrouvée dans IAS 16, *Immobilisations corporelles*.

Ces deux évaluations sont faites selon une technique d'évaluation fondée sur les flux de trésorerie qui prend en considération les mêmes facteurs que la juste valeur, mais en utilisant des hypothèses propres à l'entité plutôt qu'au marché. Les coûts de transaction sont inclus dans l'évaluation.

La valeur d'utilité et la valeur d'exécution ont une valeur prédictive, puisqu'elles donnent de l'information sur les estimations des entrées et des sorties de trésorerie générées par l'actif ou le passif. Elles ont aussi une valeur de confirmation, puisqu'elles comparent les valeurs antérieures aux résultats réels. Comme la valeur d'utilité et la valeur d'exécution sont déterminées selon des techniques d'évaluation fondées sur les flux de trésorerie, les problèmes relevés à l'égard de l'estimation de la juste valeur s'appliquent également à ces valeurs.

L'IASB reconnaît dans l'exposé-sondage que la valeur d'utilité pourrait ne pas être appropriée pour les actifs individuels qui sont utilisés conjointement avec d'autres actifs. La valeur d'utilité doit alors être déterminée pour un groupe d'actifs, puis affectée aux actifs individuels. Cependant, cela rend la valeur d'utilité inutilisable pour les évaluations périodiques, mais elle peut être utile pour une évaluation occasionnelle comme la détermination du montant recouvrable du coût historique en cas de dépréciation.

### **Sélectionner une base d'évaluation**

Les bases d'évaluation doivent être pertinentes et donner une image fidèle de ce qu'elles représentent. Pour sélectionner l'une des bases d'évaluation décrites ci-dessus, il est important de prendre en considération ses répercussions sur les informations fournies dans l'état de la situation financière et dans l'état de la performance financière. Les facteurs à prendre en considération incluent la façon dont un actif ou un passif contribuera aux flux de trésorerie futurs et ses caractéristiques.

#### **Observation**

La façon dont un actif ou un passif contribuera aux flux de trésorerie futurs dépend de la nature des activités de l'entité. Par exemple, un bien peut être détenu en vue de la vente ou en vue d'une utilisation continue.

Un autre facteur à prendre en considération est l'incertitude liée à la mesure. Des bases d'évaluation différentes peuvent ne pas avoir les mêmes degrés d'incertitude. Même si l'incertitude liée à la mesure n'est pas la même que l'incertitude relative au résultat, cette dernière peut avoir une incidence sur la première.

Les estimations peuvent donner une image fidèle si elles sont décrites comme telles et si la nature et les limites du processus d'estimation suivi sont expliquées, et si aucune erreur n'a été commise lors du choix et de l'application du processus pour l'établissement de l'estimation.



Pour sélectionner une base d'évaluation pour une composante en particulier, il faut aussi tenir compte de la base d'évaluation choisie pour les composantes connexes. Choisir des bases d'évaluation différentes pour les composantes connexes peut donner lieu à une non-concordance comptable, et donc à des informations moins utiles.

La sélection de plusieurs bases d'évaluation dans un jeu d'états financiers ou le changement de bases d'évaluation d'une période à l'autre peuvent rendre les états financiers plus difficiles à comprendre. Cependant, cela peut tout de même s'avérer approprié si les informations ainsi produites sont plus pertinentes.

Si, dans le cadre d'une opération d'échange, une entité acquiert un actif et contracte un passif en contrepartie, cet actif et ce passif sont normalement évalués initialement au même montant. Lorsqu'une entité acquiert un actif, ou engage un passif, en contrepartie du transfert d'un autre actif ou passif, l'évaluation initiale de l'actif acquis (ou du passif engagé) détermine si le transfert de l'autre actif ou passif donne lieu à des produits ou à des charges. Pour une transaction réalisée dans des conditions de concurrence normale, la juste valeur et le coût historique sont semblables à la comptabilisation initiale, à l'exception du fait que le coût historique inclura les coûts de transaction. Il est néanmoins nécessaire de décrire la base d'évaluation utilisée à la comptabilisation initiale.

Si la transaction est conclue avec des porteurs de capitaux propres agissant en cette qualité, il faut comptabiliser un apport ou une distribution plutôt qu'un gain ou une perte.

L'exposé-sondage propose que les actifs construits par l'entité soient évalués sur la même base que celle qui sera utilisée par la suite.

Il peut parfois être utile de présenter une base d'évaluation pour une composante différente de celle utilisée dans l'état de la situation financière. Dans d'autres cas, il peut être utile d'avoir une base d'évaluation pour les actifs et les passifs dans l'état de la situation financière et une autre pour les produits et les charges liés à ces actifs et passifs.

### ***Évaluation des capitaux propres***

Les capitaux propres ne sont pas évalués. Ils sont plutôt calculés comme le total des valeurs comptables de tous les actifs comptabilisés, diminué du total des valeurs comptables de tous les passifs comptabilisés. Cependant, il est possible d'évaluer directement des catégories individuelles de capitaux propres.

Le montant des capitaux propres est généralement positif; cependant, il peut aussi être négatif en fonction des actifs et passifs comptabilisés et de la façon dont ils sont évalués.

### **Chapitre 7, « Présentation et informations à fournir »**

Ce chapitre de l'exposé-sondage propose des concepts généraux qui décrivent les informations à fournir dans les états financiers et comment ces informations doivent être présentées et communiquées. Il renferme aussi des indications sur la présentation de la performance financière, y compris l'utilisation des autres éléments du résultat global (AERG). Le *Cadre conceptuel* existant ne traite pas de la présentation et des informations à fournir.

### ***Objectif et champ des états financiers***

L'exposé-sondage indique que le champ des états financiers est déterminé par leur objectif, qui est de fournir des informations sur les actifs, les passifs, les capitaux propres, les produits et les charges de l'entité qui aident les utilisateurs des états financiers à évaluer les perspectives d'entrées nettes futures de trésorerie de l'entité et à évaluer la gestion, par la direction, des ressources de l'entité. Ces informations sont fournies au moyen de la comptabilisation de composantes dans les états de la situation et de la performance financière qui répondent à la définition d'un élément et par la présentation d'informations dans d'autres parties des états financiers au sujet des composantes comptabilisées, des composantes qui répondent à la définition d'un élément qui n'ont pas été comptabilisées, des flux de trésorerie ainsi que des apports des porteurs des capitaux propres ou des distributions à ceux-ci.

L'exposé-sondage indique que des informations prospectives sur les transactions et les événements futurs probables ou possibles sont incluses dans les états financiers uniquement si elles fournissent des informations pertinentes pour aider les utilisateurs à comprendre les actifs, les passifs et les capitaux propres de l'entité qui existaient à la fin de la période ou pendant celle-ci (même s'ils n'ont pas été comptabilisés), ou les produits et les charges de la période.

### ***Présentation et informations à fournir : des outils de communication***

Une communication efficiente et efficace des informations dans les états financiers permet d'améliorer leur pertinence, leur compréhensibilité et leur comparabilité en plus de contribuer à l'image fidèle des actifs, des passifs, des capitaux propres, des produits et des charges.

L'exposé-sondage propose qu'une communication efficiente et efficace inclue :

- a) le classement des informations de manière structurée de façon à présenter ensemble les composantes similaires et séparément les composantes différentes;
- b) le regroupement d'informations de telle façon qu'elles ne soient pas noyées dans une profusion de détails inutiles;
- c) l'utilisation de principes et d'objectifs en matière de présentation et d'informations à fournir plutôt que de règles, qui peuvent amener à une conformité purement mécanique.

#### Observation

L'IASB travaille aussi sur l'initiative concernant les informations à fournir, qui comprend divers projets de mise en œuvre et de recherche visant à améliorer les informations à fournir dans les rapports financiers en IFRS. Dans sa Base des conclusions, l'IASB indique qu'il cherchera à fournir, dans le cadre de cette initiative, des indications supplémentaires précises étayant l'application des concepts sur la présentation et les informations à fournir proposés dans l'exposé-sondage.

#### Informations sur la performance financière

L'exposé-sondage décrit l'état du résultat net comme la source première d'informations sur la performance financière d'une entité pendant la période; un total ou un sous-total du résultat net doit y être présenté. Dans sa Base des conclusions, l'IASB indique qu'il a été décidé qu'il n'était ni faisable ni approprié de tenter de définir dans le *Cadre conceptuel* quand un élément de produits ou de charges doit être inclus dans l'état du résultat net ou les autres éléments du résultat global (AERG). Le *Cadre conceptuel* proposé contient plutôt des indications générales sur ce sujet et le reclassement subséquent.

Comme l'état du résultat net est la source première d'informations sur la performance financière de l'entité pendant la période, il y a dans l'exposé-sondage une présomption réfutable que tous les produits et toutes les charges seront inclus dans cet état. Cette présomption peut être réfutée si :

- a) les produits ou les charges portent sur des actifs ou des passifs évalués à la valeur actuelle;
- b) le fait d'exclure ces produits ou ces charges de l'état du résultat net permettrait d'améliorer la pertinence des informations dans l'état du résultat net pour la période.

Cette présomption peut uniquement être réfutée par l'IASB dans son rôle de normalisateur, et non par les préparateurs qui appliquent les normes.

Un exemple de situation où l'exclusion de produits ou de charges du résultat net peut en améliorer la pertinence est lorsqu'une base d'évaluation actuelle est sélectionnée pour un actif ou un passif au bilan et qu'une base d'évaluation différente est sélectionnée pour les produits et les charges connexes dans l'état du résultat net (double évaluation).

L'exposé-sondage propose aussi une autre présomption selon laquelle si les produits et les charges sont inclus dans les AERG dans une période, ils doivent être reclassés dans l'état du résultat net lors d'une période future lorsque l'inclusion des produits dans l'état du résultat net améliore la pertinence des informations incluses dans cet état pendant cette période. Cette présomption pourrait être réfutée, par exemple, s'il n'y a pas de base claire pour identifier la période pendant laquelle le reclassement améliorerait la pertinence des informations dans l'état du résultat net. L'absence d'une telle base peut indiquer que les produits ou les charges ne devraient pas être inclus dans les AERG en premier lieu.

#### Chapitre 8, « Concepts de capital et de maintien du capital »

Le chapitre 8 traite des concepts de capital et de maintien du capital. Le contenu de ce chapitre provient du chapitre 4 du Cadre conceptuel existant, avec quelques changements mineurs pour harmoniser la terminologie. L'IASB note dans sa Base des conclusions qu'il serait plus approprié de traiter de l'utilisation de concepts de maintien du capital et du coût actuel en tant que base d'évaluation dans le cadre d'un projet sur la comptabilisation de l'hyperinflation plutôt que dans le projet sur le Cadre conceptuel. Un tel projet n'est cependant pas encore au programme.

#### Quand les révisions proposées entreraient-elles en vigueur?

Le *Cadre conceptuel* n'a pas de date d'entrée en vigueur officielle; la version révisée serait donc en vigueur dès sa publication.

L'exposé-sondage propose une période de transition d'environ 18 mois et de permettre l'adoption anticipée du *Cadre conceptuel*. Il propose aussi l'application rétrospective des modifications, à l'exception de celles d'IFRS 3, Regroupements d'entreprises.

La période de commentaires sur les deux exposés-sondages prend fin le 26 octobre 2015.

## Personnes-ressources

*Leader mondial IFRS*  
Veronica Poole  
ifrsglobalofficeuk@deloitte.co.uk

### Centres d'excellence des IFRS

#### Amérique

<i>Canada</i>	Karen Higgins	ifrs@deloitte.ca
<i>LATCO</i>	Claudio Giaimo	ifrs-LATCO@deloitte.com
<i>États-Unis</i>	Robert Uhl	iasplus-us@deloitte.com

#### Asie-Pacifique

<i>Australie</i>	Anna Crawford	ifrs@deloitte.com.au
<i>Chine</i>	Stephen Taylor	ifrs@deloitte.com.cn
<i>Japon</i>	Shinya Iwasaki	ifrs@tohatsu.co.jp
<i>Singapour</i>	Shariq Barmaky	ifrs-sg@deloitte.com

#### Europe-Afrique

<i>Belgique</i>	Thomas Carlier	ifrs-belgium@deloitte.com
<i>Denmark</i>	Jan Peter Larsen	ifrs@deloitte.dk
<i>France</i>	Laurence Rivat	ifrs@deloitte.fr
<i>Allemagne</i>	Jens Berger	ifrs@deloitte.de
<i>Italie</i>	Massimiliano Semprini	ifrs-it@deloitte.it
<i>Luxembourg</i>	Eddy Termaten	ifrs@deloitte.lu
<i>Pays-Bas</i>	Ralph ter Hoeven	ifrs@deloitte.nl
<i>Russie</i>	Michael Raikhman	ifrs@deloitte.ru
<i>Afrique du Sud</i>	Nita Ranchod	ifrs@deloitte.co.za
<i>Espagne</i>	Cleber Custodio	ifrs@deloitte.es
<i>Royaume-Uni</i>	Elizabeth Chrispin	deloitteifrs@deloitte.co.uk

Deloitte désigne une ou plusieurs entités parmi Deloitte Touche Tohmatsu Limited, société fermée à responsabilité limitée par garanties du Royaume-Uni, ainsi que son réseau de cabinets membres dont chacun constitue une entité juridique distincte et indépendante. Pour obtenir une description détaillée de la structure juridique de Deloitte Touche Tohmatsu Limited et de ses cabinets membres, veuillez consulter le site [www.deloitte.com/apropos](http://www.deloitte.com/apropos).

Deloitte offre des services dans les domaines de la certification, de la fiscalité, de la consultation et des conseils financiers à de nombreuses entreprises du secteur privé et public. Deloitte, qui possède un réseau mondial intégré de cabinets membres dans plus de 150 pays, fournit des compétences de classe mondiale et des services de grande qualité à ses clients ainsi que les informations dont ils ont besoin pour relever les défis commerciaux les plus complexes. Les quelque 210 000 professionnels de Deloitte s'engagent à devenir la norme en matière d'excellence.

Les renseignements contenus dans la présente publication sont d'ordre général. Deloitte Touche Tohmatsu Limited, ses cabinets membres et leurs sociétés affiliées (collectivement, le « réseau de Deloitte ») ne fournissent aucun conseil ou service professionnel au moyen de la présente communication. Aucune entité du réseau de Deloitte ne pourra être tenue responsable à l'égard de toute perte que pourrait subir une personne qui se fie à cette publication.

© 2015 Pour plus d'information, communiquez avec Deloitte Touche Tohmatsu Limited.

Conçu et produit par The Creative Studio à Deloitte, Londres