



COMMISSION DES COMMUNAUTÉS EUROPÉENNES

**Bruxelles, novembre 2003**

**Observations concernant certains articles du règlement (CE) n° 1606/2002  
du Parlement européen et du Conseil, du 19 juillet 2002,  
sur l'application des normes comptables internationales  
ainsi que la quatrième directive (78/660/CEE) du Conseil, du 25 juillet 1978,  
et la septième directive (83/349/CEE) du Conseil, du 13 juin 1983, sur la comptabilité**

## TABLE DES MATIÈRES

<b>1. INTRODUCTION</b> .....	<b>3</b>
<b>2. LE RÈGLEMENT IAS</b> .....	<b>4</b>
2.1. Article 3: adoption et application des normes comptables internationales .....	4
2.1.1. <i>Critères d'approbation des IAS</i> .....	4
2.1.2. <i>Langues de publication et accès au texte des IAS</i> .....	4
2.1.3. <i>IAS non encore approuvées et IAS rejetées par l'Union européenne</i> .....	4
2.1.4. <i>Déclaration à inclure dans les méthodes comptables</i> .....	5
2.1.5. <i>Statut du Cadre de l'IASB, annexes aux IAS et guides d'application des IAS</i> .....	5
2.2. Article 4: comptes consolidés des sociétés faisant appel public à l'épargne .....	6
2.2.1. <i>Définition des «sociétés»</i> .....	6
2.2.2. <i>Définition des «comptes consolidés»</i> .....	7
a) <i>Obligation générale</i> .....	7
b) <i>Exemptions à l'obligation d'établir des comptes consolidés</i> .....	8
c) <i>Exclusions du périmètre de consolidation</i> .....	8
2.2.3. <i>Obligations d'information intermédiaire</i> .....	8
2.3. Application des IAS avant 2005.....	9
2.4. Clarification de l'article 9 .....	10
<b>3. INTERACTION ENTRE LE RÈGLEMENT IAS ET LES DIRECTIVES COMPTABLES</b> .....	<b>10</b>
3.1. Comptes annuels et comptes consolidés des sociétés européennes cotées .....	10
3.2. Comptes annuels et comptes consolidés des sociétés non cotées .....	11
3.3. Articles des directives comptables transposées s'appliquant toujours aux sociétés après l'adoption du règlement IAS .....	12
3.4. Les IAS comme partie intégrante de la législation comptable nationale .....	12
<b>4. QUESTIONS DE PUBLICITE</b> .....	<b>13</b>
4.1. Imposition, par les États membres, d'exigences de publicité allant au-delà des IAS .....	13
4.2. Formats IAS et plan comptable.....	13
<b>5. ANNEXE</b> .....	<b>15</b>

## 1. INTRODUCTION

1. Le règlement (CE) n° 1606/2002 du Parlement européen et du Conseil, du 19 juillet 2002, sur l'application des normes comptables internationales<sup>1</sup> (règlement IAS) harmonise l'information financière que doivent publier les sociétés cotées, dans l'objectif de garantir un haut niveau de transparence et de comparabilité des états financiers.

2. La quatrième directive (78/660/CEE) du Conseil, du 25 juillet 1978<sup>2</sup>, et la septième directive (83/349/CEE) du Conseil, du 13 juin 1983<sup>3</sup>, représentent les principaux instruments d'harmonisation comptable de l'Union européenne.

3. Dans le présent document, la Commission commente certaines questions pour lesquelles des clarifications faisant autorité apparaissent nécessaires. Ces questions ont été choisies compte tenu des débats du comité de réglementation comptable, institué conformément à l'article 6 du règlement IAS, ainsi que des débats du comité de contact, institué conformément à l'article 52 de la quatrième directive du Conseil.

4. Les opinions ici exprimées ne reflètent pas nécessairement celles des États membres et ne doivent pas, en elles-mêmes, leur imposer quelque obligation que ce soit. En outre, elles ne présument pas de l'interprétation que la Cour de justice, en sa qualité de dernière instance chargée d'interpréter le Traité et la législation secondaire, pourrait donner aux questions examinées.

5. Le comité de réglementation comptable et le comité de contact sont tous deux composés de représentants des États membres et de la Commission. Le premier assiste la Commission aux fins de l'approbation des normes comptables internationales, tandis que le second remplit la mission importante de faciliter une application harmonisée des directives comptables par une concertation régulière portant notamment sur les problèmes concrets liés à cette application.

6. Les normes comptables internationales (IAS) et les interprétations du comité permanent d'interprétations (SIC) visées dans le présent document sont celles qui ont été adoptées en avril 2001 par l'International Accounting Standards Board (IASB), lorsque cet organisme a avalisé le corpus d'IAS émises par son prédécesseur, l'International Accounting Standards Committee (IASC). Les normes comptables qu'adoptera l'IASB seront appelées normes d'information financière internationales (IFRS) et leurs interprétations seront publiées en tant qu'interprétations du comité d'interprétation des normes d'information financière internationales (IFRIC).

7. Aux fins du présent document, IAS et IFRS seront désignées par le terme soit d'IAS, soit d'IFRS, et SIC et IFRIC par le terme soit de SIC, soit d'IFRIC.

---

<sup>1</sup> JO L 243 du 11.9.2002, p. 1.

<sup>2</sup> JO L 222 du 14.8.1978, p. 11; directive modifiée en dernier lieu par la directive 2003/51/CE du Parlement européen et du Conseil (JO L 178 du 17.7.2003, p. 16).

<sup>3</sup> JO L 193 du 18.7.1983, p. 1; directive modifiée en dernier lieu par la directive 2003/51/CE du Parlement européen et du Conseil (JO L 178 du 17.7.2003, p. 16).

## **2. LE RÈGLEMENT IAS**

### **2.1. Article 3: adoption et application des normes comptables internationales**

#### *2.1.1. Critères d'approbation des IAS*

Une norme est considérée comme applicable dans l'Union européenne dès lors qu'elle remplit certains critères énoncés dans le règlement IAS. Les IAS ne peuvent ainsi être adoptées que si:

- elles ne sont pas contraires au principe énoncé à l'article 2, paragraphe 3, de la directive 78/660/CEE et à l'article 16, paragraphe 3, de la directive 83/349/CEE;
- elles répondent à l'intérêt public européen;
- elles satisfont aux critères d'intelligibilité, de pertinence, de fiabilité et de comparabilité exigés de l'information financière nécessaire à la prise de décisions économiques et à l'évaluation de la gestion des dirigeants de la société.

L'analyse qui consiste à apprécier si l'application d'une norme donnée fournit une image fidèle et honnête de la situation financière et des résultats de la société est effectuée à la lumière des directives précitées du Conseil, sans impliquer une stricte conformité avec chacune des dispositions de ces directives.

#### *2.1.2. Langues de publication et accès au texte des IAS*

Les IAS et les SIC adoptées seront disponibles dans toutes les langues communautaires, via leur publication au Journal officiel de l'Union européenne. Elles seront également publiées sur le site Internet de la Commission:

[http://europa.eu.int/comm/internal\\_market/accounting/index\\_fr.htm](http://europa.eu.int/comm/internal_market/accounting/index_fr.htm)

#### *2.1.3. IAS non encore approuvées et IAS rejetées par l'Union européenne*

Lorsqu'il s'applique, le règlement IAS impose l'établissement des comptes conformément aux IAS approuvées, c'est-à-dire aux IAS adoptées par l'Union européenne en vertu de ses dispositions. En conséquence, lorsqu'une norme n'a pas été approuvée, les sociétés établissant leurs comptes conformément au règlement IAS ne sont pas tenues ou, dans certains cas, pas autorisées à l'appliquer.

Dans la mesure où elle n'est pas incompatible avec les normes adoptées et remplit, par ailleurs, les conditions fixées dans l'IAS 1, paragraphe 22<sup>4</sup>, une norme qui n'a pas encore été approuvée par l'Union européenne peut être utilisée à titre d'orientation.

---

<sup>4</sup> «En l'absence de norme comptable internationale spécifique et d'interprétation du SIC, la direction exerce son jugement pour élaborer une méthode comptable fournissant aux utilisateurs des états financiers de l'entreprise les informations les plus utiles. Pour se prononcer, la direction considère :

Dans la mesure où elle n'est pas incompatible avec les normes adoptées et rempli, par ailleurs, les conditions fixées dans l'IAS 1, paragraphe 22, une norme qui a été rejetée par l'Union européenne peut également être utilisée à titre d'orientation.

Dans la mesure où elle contredit une norme qui a été approuvée – par exemple, s'il s'agit d'une norme modifiée –, une norme rejetée ne peut être utilisée. Les sociétés doivent continuer à se conformer pleinement à la norme avalisée par l'Union européenne.

L'IAS 1 dispose que les notes annexes aux états financiers doivent présenter des informations sur la base d'établissement des états financiers et sur les méthodes comptables spécifiques choisies et appliquées. Ces exigences imposent une publicité claire aussi bien des normes appliquées que de toute autre norme ou commentaire utilisé(e) par les sociétés conformément aux paragraphes 20 et 22 de l'IAS 1.

#### *2.1.4. Déclaration à inclure dans les méthodes comptables*

L'obligation légale prévue dans le règlement IAS concerne les comptes qui doivent être établis conformément aux IAS *adoptées*, c'est-à-dire avalisées par l'Union européenne. Il conviendrait de le déclarer clairement dans les méthodes comptables. Suite au changement de nom des normes comptables internationales, devenues normes d'information financière internationales, et conformément au commentaire figurant dans la «préface aux normes comptables internationales», une telle déclaration devrait faire référence aux états financiers établis «... conformément à toutes les normes d'information financière internationales adoptées en vue de leur application dans l'Union européenne». À supposer cependant que l'application des IFRS adoptées aboutisse à l'établissement d'états financiers conformes à toutes les IFRS – du fait qu'aucune norme n'a été rejetée et que toutes les normes émises par l'IASB ont été approuvées –, il ne serait pas nécessaire de préciser «adoptées en vue de leur application dans l'Union européenne»; il suffirait d'indiquer «... conformément à toutes les normes d'information financière internationales».

#### *2.1.5. Statut du Cadre de l'IASB, annexes aux IAS et guides d'application des IAS*

Selon l'IAS 1, l'application des normes comptables internationales et des interprétations du SIC, accompagnée de la présentation d'informations supplémentaires si nécessaire, est réputée conduire à des états financiers donnant une image fidèle. L'IAS 1 dispose, en outre, que les états financiers ne doivent pas être décrits comme se conformant aux normes comptables internationales s'ils ne se conforment pas à toutes les dispositions de chaque norme applicable et à chaque interprétation applicable du SIC.

- 
- (a) les dispositions et les commentaires des normes comptables internationales traitant de questions similaires et liées;
  - (b) les définitions, les critères de comptabilisation et d'évaluation des actifs, des passifs, des produits et des charges énoncées dans le Cadre; et
  - (c) les positions officielles d'autres organismes de normalisation et les pratiques admises du secteur d'activité dans la mesure, mais dans la mesure seulement, où elles sont cohérentes avec (a) et (b) du présent paragraphe.»

Les IAS fixent des exigences de comptabilisation, d'évaluation, de présentation et de publicité applicables aux transactions et aux événements importants aux fins des états financiers à usage général. Elles sont fondées sur le *Cadre pour la préparation et la présentation des états financiers* (ci-après «le Cadre»), qui explicite les concepts à la base des informations présentées dans les états financiers à usage général. L'objectif du Cadre est de faciliter une formulation cohérente et logique des IAS.

Toutefois, le Cadre lui-même ne constitue pas une norme comptable internationale ni une interprétation et, partant, ne doit pas être adopté en droit communautaire. Il offre néanmoins une base d'appréciation pour la résolution de problèmes comptables. Cela vaut tout particulièrement dans le cas où il n'existe pas de norme ni d'interprétation spécifiquement applicable à un élément des états financiers. En ce cas, les IAS imposent à la direction de la société d'exercer son jugement afin d'élaborer et d'appliquer une méthode comptable aboutissant à la présentation d'informations pertinentes et fiables. Aux fins de ce jugement, la direction de la société est tenue de prendre notamment en considération les définitions ainsi que les critères de comptabilisation et d'évaluation énoncés dans le cadre.

De la même manière, lorsqu'une IAS ou une interprétation s'applique à un élément des états financiers, la direction de la société doit sélectionner la méthode comptable à appliquer à cet élément en tenant aussi compte de toute annexe à la norme qui n'en fait pas proprement partie, telle que la *Basis for Conclusions*, de même que du guide d'application de la norme.

Étant donné son importance pour la résolution des problèmes comptables, le Cadre de l'IASB est joint en annexe au présent document. Il convient, en outre, que les utilisateurs des normes comptables internationales se réfèrent à chacune d'entre elles et à chaque interprétation, afin de tenir dûment compte des annexes et des guides d'application en vue d'une application appropriée des IAS.

## **2.2. Article 4: comptes consolidés des sociétés faisant appel public à l'épargne**

### *2.2.1. Définition des «sociétés»*

Les articles 4 et 5 du règlement IAS font référence aux «sociétés». Celles-ci sont définies comme suit à l'article 48 CE (ex-article 58):

*«Article 48, second alinéa:*

*...*

*Par sociétés, on entend les sociétés de droit civil ou commercial, y compris les sociétés coopératives, et les autres personnes morales relevant du droit public ou privé, à l'exception des sociétés qui ne poursuivent pas de but lucratif.»*

Cette définition sous-tend le champ d'application de chacune des directives comptables suivantes, qui sont liées – toutes ont pour base légale l'article 54 du traité d'origine (nouvel article 44 CE), qui renvoie à l'article 58 (nouvel article 48 CE):

- la quatrième directive (78/660/CEE) du Conseil, du 25 juillet 1978, fondée sur l'article 54, paragraphe 3, sous g), du traité (nouvel article 44, paragraphe 2, point g), CE) et concernant les comptes annuels de certaines formes de sociétés fixe les exigences applicables à l'établissement de ces comptes annuels<sup>5</sup>;
- la septième directive (83/349/CEE) du Conseil, du 13 juin 1983, fondée sur l'article 54, paragraphe 3, point g), du traité (nouvel article 44, paragraphe 2, point g), CE) concernant les comptes consolidés fixe les exigences applicables à l'établissement de ces comptes consolidés<sup>6</sup>;
- la directive 86/635/CEE du Conseil, du 8 décembre 1986, concernant les comptes annuels et les comptes consolidés des banques et autres établissements financiers règle ces questions dans le cas spécifique de ces institutions<sup>7</sup> (compte tenu de l'article 54, paragraphe 3, point g), du traité – nouvel article 44, paragraphe 2, point g), CE); et
- la directive 91/674/CEE du Conseil, du 19 décembre 1991, concernant les comptes annuels et les comptes consolidés des entreprises d'assurance fixe les exigences spécifiquement applicables lors de l'établissement des comptes de ces entités<sup>8</sup> (compte tenu de l'article 54 du traité – nouvel article 44 CE).

Le règlement IAS ne concerne que les sociétés européennes. Il n'impose aucune obligation aux sociétés non européennes.

### 2.2.2. Définition des «comptes consolidés»

S'appliquant uniquement aux comptes consolidés, les dispositions du règlement IAS ne prennent effet que lorsque des comptes consolidés sont par ailleurs exigés.

La question de savoir si une société doit ou non établir des comptes consolidés continuera d'être tranchée par référence au droit national transposant la septième directive du Conseil. Pour lever toute ambiguïté, on précisera que sont pertinents à cette fin les articles 1<sup>er</sup> et 2, l'article 3, paragraphe 4, les articles 5 à 9 et les articles 11 et 12 de cette directive.

Les obligations qu'ils fixent seront étudiées plus avant dans la suite du présent document.

#### a) Obligation générale

Sous réserve de certaines exemptions (voir le point b) ci-après), la septième directive (83/349/CEE) du Conseil énonce les circonstances dans lesquelles une société est tenue d'établir des comptes consolidés.

<sup>5</sup> JO L 222 du 14.8.1978, p. 11; directive modifiée en dernier lieu par la directive 2003/51/CE (JO L 178 du 17.7.2003, p. 16).

<sup>6</sup> JO L 193 du 18.7.1983, p. 1; directive modifiée en dernier lieu par la directive 2003/51/CE (JO L 178 du 17.7.2003, p. 16).

<sup>7</sup> JO L 372 du 31.12.1986, p. 1; directive modifiée en dernier lieu par la directive 2003/51/CE (JO L 178 du 17.7.2003, p. 16).

<sup>8</sup> JO L 374 du 31.12.1991, p. 7; directive modifiée en dernier lieu par la directive 2003/51/CE (JO L 178 du 17.7.2003, p. 16).

Lorsque les circonstances (telles que transposées en droit national) exigent l'établissement de comptes consolidés, les obligations prévues dans le règlement IAS s'appliquent également à ces comptes consolidés.

*b) Exemptions à l'obligation d'établir des comptes consolidés.*

Les exemptions à l'obligation générale d'établir des comptes consolidés sont énoncées à l'article 5 et aux articles 7 à 11 de la septième directive (83/349/CEE) du Conseil. En outre, son article 6 prévoit une exemption fondée sur le seul critère de la taille.

Lorsqu'une société n'est pas tenue d'établir des comptes consolidés, du fait d'une exemption prévue dans les dispositions de droit national découlant des directives comptables, les exigences du règlement IAS relatives aux comptes consolidés ne s'appliquent pas – puisqu'il n'y a pas de «comptes consolidés» auxquels elles le puissent.

*c) Exclusions du périmètre de consolidation*

Certaines exclusions du périmètre de consolidation sont prévues aux articles 13 à 15 de la septième directive.

Comme on l'a précédemment noté, c'est le droit national dérivé des directives comptables qui dit si des comptes consolidés doivent, ou non, être établis. Dans l'affirmative, ce sont toutefois les IAS adoptées qui dictent le périmètre de consolidation et, partant, déterminent quelles entités doivent être incluses dans les comptes consolidés, et comment.

Par conséquent, les exclusions du périmètre de consolidation découlant des directives comptables ne sont pas pertinentes, dès lors que les comptes consolidés sont établis conformément aux IAS adoptées.

*2.2.3. Obligations d'information intermédiaire*

Il n'y a pas d'impact direct sur les obligations d'information intermédiaire, parce que le champ d'application du règlement IAS se limite aux comptes annuels et aux comptes consolidés.

Néanmoins, dans la mesure où une société est tenue de publier un rapport intermédiaire et où ce rapport intermédiaire est établi sur une base cohérente avec les comptes annuels (ou consolidés), il est manifeste que le passage aux IAS aura un impact indirect.

Il convient de noter que la Commission a récemment présenté une proposition de directive sur l'harmonisation des obligations de transparence concernant l'information au sujet des émetteurs dont les valeurs mobilières sont admises à la négociation sur un marché réglementé et modifiant la directive 2001/34/CE. Ce texte fixe des obligations de publicité périodique et continue concernant les émetteurs dont les valeurs mobilières sont déjà admises à la négociation sur un marché réglementé situé ou actif dans un État membre. Plus d'informations sont disponibles sur le site Internet:

[http://europa.eu.int/comm/internal\\_market/fr/finances/mobil/transparency/index.htm](http://europa.eu.int/comm/internal_market/fr/finances/mobil/transparency/index.htm)



Par ailleurs, le CERVM (comité européen des régulateurs des marchés des valeurs mobilières) a publié, en vue d'une consultation publique, un projet de recommandation concernant des orientations supplémentaires pour le passage aux IFRS en 2005 (*draft recommendation for additional guidance regarding the transition to IFRS in 2005*). Ce texte décline un certain nombre de propositions visant à garantir une transition harmonieuse, via la publication d'une information intermédiaire appropriée en 2005. Le CERVM recommande ainsi de fournir aux acteurs du marché, durant l'année 2005, une information financière conforme à l'information fondée sur les IFRS qu'ils recevront pour l'ensemble de l'exercice 2005 ou après le 31 décembre 2005. Les sociétés cotées sont donc encouragées à utiliser, aux fins de leurs rapports financiers intermédiaires, les mêmes principes d'évaluation et de comptabilisation prescrits dans les IAS que pour leurs rapports annuels. Plus d'informations sont disponibles sur le site Internet du CERVM: <http://www.europefesco.org>

### **2.3. Application des IAS avant 2005**

Dans le cas des sociétés cotées<sup>9</sup>, le règlement IAS est directement applicable aux comptes consolidés. Son article 4 ne fixe toutefois aucune obligation antérieure à 2005 et ne prévoit pas d'adoption volontaire anticipée.

En d'autres termes, sur la seule base du règlement IAS, on ne peut autoriser ou exiger l'application des IAS adoptées (c'est-à-dire approuvées) avant 2005.

Le 13 juin 2000, la Commission a cependant publié une communication intitulée «Stratégie de l'UE en matière d'information financière: la marche à suivre» (COM(2000) 359 final du 13.6.2000). Cette communication proposait que toutes les sociétés européennes cotées soient tenues d'établir leurs comptes consolidés conformément à un jeu unique de normes comptables, à savoir les normes comptables internationales, à compter de 2005 au plus tard. Cette stratégie a été avalisée par la Commission et les États membres via le règlement IAS.

Par conséquent, en autorisant ou en obligeant les sociétés cotées, en droit national, à établir leurs comptes consolidés conformément aux IAS lors de l'exercice précédant 2005, les États membres ne s'inscriraient pas en contradiction avec cette stratégie.

Dans le cas des sociétés ne faisant pas appel public à l'épargne (et des comptes annuels), le règlement IAS s'applique via l'option que l'article 5 accorde aux États membres. Cet article ne contient aucune référence temporelle. Il en résulte que les États membres peuvent, dès qu'ils le souhaitent, autoriser ou obliger les sociétés non cotées à établir leurs comptes consolidés et leurs comptes annuels conformément aux IAS approuvées.

---

<sup>9</sup> Les «sociétés cotées» sont les sociétés dont les titres sont admis à la négociation sur le marché réglementé d'un État membre au sens de l'article 1er, point 13, de la directive 93/22/CEE du Conseil, du 10 mai 1993, concernant les services d'investissement dans le domaine des valeurs mobilières.

## **2.4. Clarification de l'article 9**

Lorsqu'un État membre exerce l'option prévue à l'article 9, point b) du règlement IAS, l'application de cette exemption jusqu'à 2007 ne vaut qu'à la condition que les sociétés en question utilisent des normes internationalement reconnues pour élaborer leurs états financiers de base dans le cadre de leurs comptes consolidés réglementaires, en vue d'une cotation hors UE. Elle ne vaut pas lorsque des normes nationales sont utilisées, même si une mise en équivalence avec des normes internationalement reconnues est fournie, soit dans le cadre même des comptes consolidés réglementaires, soit séparément. De la même manière, il n'y a pas d'exemption jusqu'à 2007 lorsque des comptes distincts non réglementaires sont établis sur la base de normes comptables internationalement reconnues.

Enfin, l'exemption ne s'applique pas lorsqu'il se trouve que le respect obligatoire des normes nationales conduit aussi à respecter des normes internationalement reconnues. Une telle coïncidence peut, en effet, être transitoire – le critère déterminant étant la question de savoir si l'emploi de normes internationalement reconnues aux fins de l'élaboration des états financiers de base est autorisé et, partant, si de telles normes ont été adoptées.

## **3. INTERACTION ENTRE LE RÈGLEMENT IAS ET LES DIRECTIVES COMPTABLES**

### **3.1. Comptes annuels et comptes consolidés des sociétés européennes cotées**

L'article 5 du règlement IAS accorde aux États membres la faculté d'autoriser ou d'obliger les sociétés européennes cotées à appliquer les IAS adoptées à leurs comptes annuels.

Dans le cas des comptes consolidés de ces sociétés, le règlement IAS est, en revanche, directement applicable. Pour leur part, les directives comptables s'appliquent aux sociétés via la transposition de leurs dispositions en droit national.

En conséquence, il n'y a pas d'interaction directe entre une directive et un règlement, puisque seul ce dernier est directement applicable. Il en résulte que la question posée est plutôt celle de l'interaction entre le droit national et le règlement IAS.

Cette question de l'interaction n'est toutefois pertinente que dans la mesure où le droit national traite des mêmes sujets que le règlement IAS. Or, certaines dispositions du droit national transposant les directives comptables couvrent des sujets sortant du champ d'application du règlement IAS et continueront donc à s'appliquer – par exemple, les dispositions relatives au rapport annuel (quatrième directive, article 46). Le règlement IAS concerne uniquement les «comptes consolidés» (outre certaines options relatives aux comptes annuels). Il s'ensuit que les informations supplémentaires contenues dans le rapport annuel (et le rapport annuel consolidé) ou l'accompagnant ne relèvent pas du règlement IAS.

Parmi les autres questions traitées dans les directives comptables, ne relevant pas du règlement IAS et pour lesquelles les dispositions pertinentes continueront donc à s'appliquer, il convient de citer:

- la publicité: article 47 de la quatrième directive et article 38 de la septième directive;
- le contrôle légal des comptes: articles 48 et 51 de la quatrième directive et article 37 de la septième directive;
- d'autres questions: article 53 de la quatrième directive.

Dans la mesure où le champ d'application est le même (c'est-à-dire lorsque les comptes consolidés ou les comptes annuels eux-mêmes sont concernés), l'interaction est la suivante:

Aucune disposition transposée des directives comptables ne peut limiter ou entraver l'obligation (ou la faculté) qu'a une société d'appliquer les IAS adoptées, conformément au règlement IAS. Autrement dit, une société applique les IAS approuvées, indépendamment de toute exigence opposée, contradictoire ou restrictive inscrite dans le droit national. Les États membres ne sont donc pas en mesure de restreindre les choix explicites contenus dans les IAS.

Toutefois, dans un système fondé sur des principes, tel que les IAS, il y a toujours des transactions ou des accords non couverts par des règles explicites. Dans ces circonstances, les IAS exigent spécifiquement de la direction de la société qu'elle exerce son jugement pour définir le traitement comptable le plus approprié (IAS 1, paragraphe 22). Ce jugement ne revient pas à un libre choix, puisque les IAS imposent qu'il soit exercé en tenant compte du Cadre de l'IASB, des définitions qu'il énonce, d'autres normes et des meilleures pratiques. Conformément aux IAS adoptées en vertu du règlement IAS, le droit national ne peut donc pas, en prescrivant des traitements particuliers, restreindre ou entraver cette obligation d'exercice d'un jugement de la manière envisagée.

Le règlement IAS étant directement applicable, les États membres veilleront à ne pas essayer de soumettre les sociétés à des dispositions supplémentaires de droit national qui empêchent, contredisent ou entravent le respect, par celles-ci, des IAS adoptées en vertu du règlement IAS.

### **3.2. Comptes annuels et comptes consolidés des sociétés non cotées**

L'article 5 du règlement IAS accorde aux États membres la faculté d'autoriser ou d'obliger les sociétés européennes non cotées à appliquer les IAS adoptées à leurs comptes annuels et/ou à leurs comptes consolidés.

Lorsqu'un État membre impose ainsi l'emploi des IAS conformément à l'article 5 du règlement IAS, ces normes deviennent directement applicables aux comptes concernés des sociétés visées.

Par conséquent, la même interaction s'opère dans le cas des comptes annuels et des comptes consolidés des sociétés non cotées, lorsqu'ils sont établis conformément à la mise en œuvre de l'option accordée aux États membres à l'article 5 du règlement IAS, que dans le cas des comptes consolidés des sociétés européennes cotées.

Cette interaction est également la même que les comptes soient établis conformément aux IAS au titre d'une *obligation* ou à la suite d'un choix accordé aux sociétés par le droit national en vertu de l'article 5.

### **3.3. Articles des directives comptables transposées s'appliquant toujours aux sociétés après l'adoption du règlement IAS**

L'interaction générale s'exerçant entre le règlement IAS et les directives comptables transposées est décrite aux paragraphes 3.1 et 4.1. L'interaction spécifique afférente aux entités qui doivent être incluses dans les comptes consolidés établis conformément aux IAS approuvées est présentée au paragraphe 2.2.2.

Néanmoins, une société qui est tenue d'établir des **comptes consolidés** et qui relève du règlement IAS du fait de l'application de l'article 4 ou de l'article 5 de ce règlement doit aussi se conformer aux dispositions de droit national transposant les articles des quatrième et septième directives qui traitent du contrôle légal des comptes, du rapport annuel consolidé et de certaines exigences de publicité allant au-delà du champ d'application des normes comptables internationales. Pour lever toute ambiguïté, on précisera que continuent à s'appliquer aux comptes consolidés les articles suivants des quatrième et septième directives:

- (a) dans le cas de la quatrième directive: l'article 58, point c); et
- (b) dans le cas de la septième directive: l'article 34, paragraphes 2 à 5, paragraphe 9 et paragraphes 12 et 13; l'article 35, paragraphe 1, et les articles 36 à 38.

Une société qui est tenue d'établir des **comptes annuels** et qui relève du règlement IAS du fait de l'application de l'article 5 de ce règlement doit aussi se conformer aux dispositions de droit national transposant les articles des quatrième et septième directives qui traitent du contrôle légal des comptes, du rapport annuel et de certaines exigences de publicité allant au-delà du champ d'application des normes comptables internationales. Pour lever toute ambiguïté, on précisera que continuent à s'appliquer à de tels comptes annuels les articles suivants des quatrième et septième directives:

- (a) dans le cas de la quatrième directive: les articles 11 et 12, l'article 27, l'article 43, paragraphe 1, points 2), 9), 12) et 13), l'article 45, paragraphe 1, l'article 46, l'article 47, paragraphes 1 et 1 bis et paragraphe 2, dernière phrase, les articles 48, 49, 51, 51 bis et 53, l'article 56, paragraphe 2, et les articles 57 et 58;
- (b) dans le cas de la septième directive: l'article 9, paragraphe 2.

### **3.4. Les IAS comme partie intégrante de la législation comptable nationale**

Les sociétés qui ne sont pas assujetties au règlement IAS continuent à dépendre des règles comptables nationales découlant des directives comptables comme base d'établissement de leurs comptes.

Sous réserve qu'une IAS donnée soit compatible avec les dispositions de droit national transposant les directives comptables, les États membres peuvent exiger l'application de cette norme par les sociétés susmentionnées. Il est clair qu'une telle exigence pourrait être étendue à toutes les IAS et à leurs interprétations.

Dans un tel cas, les sociétés concernées resteraient toutefois soumises aux exigences de leur droit national et la restriction à l'imposition, dans ce droit national, d'exigences supplémentaires d'évaluation ou de publicité visée aux paragraphes 3.1 et 4.1 ne s'appliquerait pas.

## **4. QUESTIONS DE PUBLICITE**

### **4.1. Imposition, par les États membres, d'exigences de publicité allant au-delà des IAS**

La mise en œuvre d'un cadre unique d'information financière, tel que prévu dans le règlement IAS, et selon lequel tous les comptes concernés sont directement comparables, produira tous ses avantages si les États membres ne réclament pas la divulgation, dans les comptes annuels ou consolidés établis conformément aux IAS adoptées en vertu dudit règlement IAS, d'informations qualitatives ou quantitatives non pertinentes aux fins de ces états financiers à usage général ou d'informations pour lesquelles une publication distincte serait plus appropriée.

Conformément à l'interaction entre droit national et IAS décrite au paragraphe 3.1, les exigences supplémentaires de publicité inscrites dans le droit national – qu'elles découlent des directives comptables ou résultent d'une initiative des États membres eux-mêmes – pourront néanmoins continuer à s'appliquer sous réserve d'être pertinentes aux fins des états financiers à usage général et de ne pas relever du champ d'application des IAS adoptées.

Ainsi, les autorités de contrôle ou les régulateurs des marchés des valeurs mobilières, notamment, pourront toujours exiger la divulgation d'informations supplémentaires:

- qui doivent être fournies en dehors des comptes annuels (ou consolidés) auxquels s'applique le règlement IAS – par exemple, dans le rapport annuel ou dans un document distinct joint en annexe aux comptes; ou
- qui doivent être fournies dans les notes annexes aux comptes annuels (ou consolidés) auxquels s'applique le règlement IAS, lorsque le sujet couvert est perçu comme hautement important pour ces comptes à visée générale (par exemple, certaines informations relatives au gouvernement d'entreprise, telle que la rémunération individuelle des directeurs), sans pour autant relever du champ d'application des IAS, parce que non nécessaire à la présentation de l'image fidèle exigée par ces normes.

### **4.2. Formats IAS et plan comptable**

Les IAS décrivent la manière selon laquelle sélectionner les éléments qui doivent être divulgués dans le compte de résultat et ceux qui doivent l'être au bilan.

Pour le compte de résultat, elles permettent deux approches, à savoir la divulgation *par fonction* ou la divulgation *par nature*. En cas de divulgation par fonction, la publication de certaines informations supplémentaires par nature est exigée. La divulgation par fonction ou par nature suit les mêmes principes que ceux sous-tendant les différents formats prescrits dans la quatrième directive.

Pour ce qui est du bilan, les actifs sont présentés soit par ordre de liquidité, soit sur la base d'une distinction actifs courants/actifs non courants. Ces modes de présentation sont très semblables à ceux prévus dans la quatrième directive, qui impose une distinction entre actifs immobilisés et actifs courants et entre passifs à court terme et passifs à long terme.

Étant seulement pertinentes aux fins de l'information financière à visée externe générale, les IAS ne contiennent pas d'exigences explicites concernant la structure de l'information relative à la gestion interne de la société (ou plan comptable) que celle-ci doit appliquer. Il est pourtant clair que cette information interne doit, au minimum, être suffisante pour permettre l'assemblage des données requises aux fins de l'information financière externe.

Le règlement IAS étant directement applicable aux sociétés, les États membres ne peuvent imposer leurs propres formats; par conséquent, les IAS approuvées s'appliquent.

## 5. ANNEXE

### **Cadre pour la préparation et la présentation des états financiers**

Le Cadre de l'IASB a été approuvé par le Conseil en avril 1989 pour publication en juillet 1989 et a été adopté par l'IASB en avril 2001.

"Reproduction autorisée dans l'Espace économique européen. Tous droits réservés en dehors de l'EEE, à l'exception du droit de reproduire à des fins d'utilisation personnelle ou autres fins légitimes. Des informations supplémentaires peuvent être obtenues de l'IASB à l'adresse suivante [www.iasb.org.uk](http://www.iasb.org.uk)".

## Sommaire

<b>PREFACE</b>	
<b>INTRODUCTION</b>	<b>1 - 11</b>
<b>Objectif et statut</b>	1 - 4
<b>Champ d'application</b>	5 - 8
<b>Les utilisateurs et leurs besoins d'information</b>	9 - 11
<b>L'OBJECTIF DES ETATS FINANCIERS</b>	<b>12 - 21</b>
<b>Situation financière, performance et variation de la situation financière</b>	15 - 21
Notes annexes et tableaux supplémentaires	21
<b>HYPOTHESES DE BASE</b>	<b>22 - 23</b>
<b>Comptabilité d'engagement</b>	22
<b>Continuité de l'exploitation</b>	23
<b>CARACTERISTIQUES QUALITATIVES DES ETATS FINANCIERS</b>	<b>24 - 46</b>
<b>Intelligibilité</b>	25
<b>Pertinence</b>	26 - 30
Importance relative	29 - 30
<b>Fiabilité</b>	31 - 38
Image fidèle	33 - 34
Prééminence de la substance sur la forme	35
Neutralité	36
Prudence	37
Exhaustivité	38
<b>Comparabilité</b>	39 - 42



<b>Contraintes à respecter pour que l'information soit pertinente et fiable</b>	43 - 45
Célérité	43
Rapport coût /avantage	44
Equilibre entre les caractéristiques qualitatives	45
<b>Image fidèle / présentation fidèle</b>	46
<b>LES ELEMENTS DES ETATS FINANCIERS</b>	<b>47 - 81</b>
<b>Situation financière</b>	49 - 52
<b>Actifs</b>	53 - 59
<b>Passifs</b>	60 - 64
<b>Capitaux propres</b>	65 - 68
<b>Performance</b>	69 - 73
<b>Produits</b>	74 - 77
<b>Charges</b>	78 - 80
<b>Ajustements de maintien du capital</b>	81
<b>COMPTABILISATION DES ELEMENTS DES ETATS FINANCIERS</b>	<b>82 - 98</b>
<b>La probabilité d'avantages économiques futurs</b>	85
<b>Fiabilité de l'évaluation</b>	86 - 88
<b>Comptabilisation des actifs</b>	89 - 90
<b>Comptabilisation des passifs</b>	91
<b>Comptabilisation des produits</b>	92 - 93
<b>Comptabilisation des charges</b>	94 - 98
<b>EVALUATION DES ELEMENTS DES ETATS FINANCIERS</b>	<b>99 - 101</b>
<b>CONCEPTS DE CAPITAL ET DE MAINTIEN DU CAPITAL</b>	<b>102-110</b>
<b>Concepts de capital</b>	102-103
<b>Concepts de maintien du capital et de détermination du résultat</b>	104-110

## Préface

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

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

Le Comité des Normes comptables internationales (IASB) s'est engagé à réduire ces différences en cherchant à harmoniser les réglementations, les normes comptables et les procédures liées à la préparation et à la présentation des états financiers. Il pense que la meilleure manière de faire progresser l'harmonisation est de se concentrer sur les états financiers préparés afin de donner une information utile aux prises de décisions économiques.

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

- (a) décider quand acheter, conserver ou vendre des parts de capital ;
- (b) apprécier comment les dirigeants gèrent et rendent compte de leur mandat ;
- (c) apprécier la capacité de l'entreprise à payer ses membres du personnel et lui fournir d'autres avantages ;
- (d) apprécier la garantie qu'offre l'entreprise pour les prêts qui lui ont été accordés;
- (e) déterminer les politiques fiscales ;
- (f) déterminer les bénéfices distribuables et les dividendes ;
- (g) préparer et utiliser les statistiques de produit national ; ou
- (h) réglementer les activités des entreprises.

Le Conseil reconnaît cependant que les gouvernements, en particulier, peuvent spécifier des dispositions différentes ou supplémentaires pour leurs propres besoins. Ces dispositions ne doivent pas cependant affecter les états financiers qui sont publiés pour satisfaire aux besoins des autres utilisateurs, à moins qu'elles ne satisfassent également aux besoins de ces autres utilisateurs.

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

## **Introduction**

### **Objectif et statut**

1. Le présent Cadre définit les concepts qui sont à la base de la préparation et de la présentation des états financiers à l'usage des utilisateurs externes. L'objectif de ce Cadre est :
  - (a) d'aider le Conseil de l'IASC à développer les futures Normes comptables internationales et à réviser les Normes comptables internationales existantes ;
  - (b) d'aider le Conseil de l'IASC à promouvoir l'harmonisation des réglementations, des normes comptables et des procédures liées à la présentation des états financiers, en fournissant la base permettant de réduire le nombre de traitements comptables autorisés par les Normes comptables internationales ;
  - (c) d'aider les organismes de normalisation nationaux à développer des normes nationales ;
  - (d) d'aider les préparateurs des états financiers à appliquer les Normes comptables internationales et à traiter de sujets qui doivent encore faire l'objet d'une Norme comptable internationale ;
  - (e) d'aider les auditeurs à se faire une opinion sur la conformité des états financiers avec les Normes comptables internationales ;
  - (f) d'aider les utilisateurs des états financiers à interpréter l'information contenue dans les états financiers préparés en conformité avec les Normes comptables internationales ; et
  - (g) de fournir à ceux qui s'intéressent aux travaux de l'IASC des informations sur son approche d'élaboration des Normes comptables internationales.
2. Ce Cadre n'est pas une Norme comptable internationale, et en conséquence ne comporte pas de disposition normative sur une quelconque question d'évaluation ou d'information à fournir. Rien dans ce Cadre ne supplante une Norme comptable internationale spécifique.
3. Le Conseil de l'IASC reconnaît que, dans un nombre limité de cas, il peut y avoir un conflit entre ce Cadre et une Norme comptable internationale. Dans les cas où il y a conflit, les dispositions prévues par la Norme comptable internationale prévalent sur celles du Cadre. Cependant, comme le Conseil de l'IASC sera guidé par ce Cadre pour développer des Normes futures et pour réviser les Normes existantes, le nombre de cas de conflit entre le Cadre et les Normes comptables internationales diminuera avec le temps.
4. Le Cadre sera révisé de temps en temps sur la base de l'expérience qu'acquerra le Conseil en l'utilisant.

### **Champ d'application**

5. Le Cadre traite des questions suivantes :
  - (a) l'objectif des états financiers ;
  - (b) les caractéristiques qualitatives qui déterminent l'utilité de l'information contenue dans les états financiers ;
  - (c) la définition, la comptabilisation et l'évaluation des éléments à partir desquels les états financiers sont construits ; et
  - (d) les concepts de capital et de maintien du capital.
6. Le Cadre s'intéresse aux états financiers à usage général (appelés ci-après « états financiers »), y compris les états financiers consolidés. Ces états financiers sont préparés et présentés au moins une fois par an et visent à satisfaire les besoins d'information communs à un nombre important d'utilisateurs. Certains de ces utilisateurs peuvent avoir des besoins spécifiques et ont les moyens d'obtenir une information supplémentaire par rapport à celle qui est contenue dans les états financiers. De nombreux utilisateurs, cependant, doivent s'appuyer sur les

états financiers comme source principale d'information financière et de tels états financiers doivent, en conséquence, être préparés et présentés en vue de satisfaire à leurs besoins. Des rapports financiers à caractère spécifique, par exemple les prospectus et les calculs préparés à des fins fiscales, sont en dehors du champ d'application de ce Cadre. Néanmoins, le Cadre peut s'appliquer à la préparation de ces rapports financiers à objectif spécial lorsque les contraintes de ces rapports le permettent.

7. Les états financiers font partie du processus d'information financière. Un jeu complet d'états financiers comprend, normalement, un bilan, un compte de résultat, un tableau des variations de la situation financière (qui peut être présenté de diverses façons, par exemple comme un tableau de flux de trésorerie ou un tableau d'emplois ressources), des notes annexes et d'autres états et textes explicatifs qui font partie intégrante des états financiers. Ils peuvent également comprendre des tableaux supplémentaires et des informations fondées sur les états financiers ou élaborés à partir d'eux et dont on s'attend à ce qu'ils soient lus avec les états financiers. De tels tableaux et informations supplémentaires peuvent traiter, par exemple, de l'information financière relative à des secteurs d'activité ou géographiques, ou des informations fournies sur les effets des changements de prix. Les états financiers ne comprennent pas, par contre, les rapports des administrateurs, les déclarations du président, les discussions et analyses faites par les dirigeants et autres éléments analogues qui peuvent faire partie du rapport financier ou du rapport annuel.
8. Le Cadre s'applique aux états financiers de toutes les entreprises commerciales, industrielles et autres, qu'elles appartiennent au secteur public ou au secteur privé. Une entreprise présentant des états financiers, est une entreprise pour laquelle il existe des utilisateurs s'appuyant sur ces états financiers comme source principale d'information financière sur l'entreprise.

### **Les utilisateurs et leurs besoins d'information**

9. Les utilisateurs des états financiers comprennent les investisseurs actuels et potentiels, les membres du personnel, les prêteurs, les fournisseurs et autres créanciers, les clients, les Etats et leurs organismes publics, et le public. Ils utilisent des états financiers afin de satisfaire certains de leurs besoins différents d'information. Parmi ces besoins, on trouve les suivants :
  - (a) *Investisseurs* : les personnes qui fournissent les capitaux à risques et leurs conseillers sont concernés par le risque inhérent à leurs investissements et par la rentabilité qu'ils produisent. Ils ont besoin d'informations pour les aider à déterminer quand ils doivent acheter, conserver, vendre. Les actionnaires sont également intéressés par des informations qui leur permettent de déterminer la capacité de l'entreprise à payer des dividendes.
  - (b) *Membres du personnel* : les membres du personnel et leurs représentants sont intéressés par une information sur la stabilité et la rentabilité de l'entreprise qui les emploie. Ils sont également intéressés par des informations qui leur permettent d'estimer la capacité de l'entreprise à leur procurer une rémunération, des avantages en matière de retraite et des opportunités en matière d'emploi.
  - (c) *Prêteurs* : les prêteurs sont intéressés par une information qui leur permette de déterminer si leurs prêts et les intérêts qui y sont liés seront payés à l'échéance.
  - (d) *Fournisseurs et autres créanciers* : les fournisseurs et autres *créanciers* sont intéressés par une information qui leur permette de déterminer si les montants qui leur sont dus leur seront payés à l'échéance. Les fournisseurs et autres *créanciers* sont vraisemblablement intéressés par l'entreprise pour une période plus courte que les prêteurs, à moins qu'ils ne dépendent de la continuité de l'entreprise lorsque celle-ci est un client majeur.
  - (e) *Clients* : les clients sont intéressés par une information sur la continuité de l'entreprise, en particulier lorsqu'ils ont des relations à long terme avec elle, ou bien qu'ils en dépendent.
  - (f) *Les Etats et leurs organismes publics* : les Etats et leurs organismes publics sont intéressés par la répartition des ressources et, en conséquence, par les activités des entreprises. Ils imposent également des obligations d'information afin de réglementer les activités des entreprises, de déterminer les politiques fiscales et la base des statistiques de produit national ou statistiques similaires.

- (g) *Public* : les entreprises affectent le public de diverses façons. Par exemple, elles peuvent contribuer de façon substantielle à l'économie locale, de multiples façons, notamment en procurant des emplois et en accordant leur clientèle à des fournisseurs locaux. Les états financiers peuvent aider le public en fournissant des informations sur les tendances et les évolutions récentes de la prospérité de l'entreprise et sur l'étendue de ses activités.
10. Bien que tous les besoins d'information de ces utilisateurs ne puissent pas être satisfaits par des états financiers, il y a des besoins qui sont communs à tous les utilisateurs. Comme les investisseurs sont les apporteurs de capitaux à risque de l'entreprise, la fourniture d'états financiers qui répondent à leurs besoins répondra également à la plupart des besoins des autres utilisateurs susceptibles d'être satisfaits par des états financiers.
  11. C'est d'abord sur la direction de l'entreprise que repose la responsabilité de la préparation et de la présentation des états financiers. La direction est également intéressée par l'information contenue dans les états financiers, même si elle a accès à des informations financières et de gestion supplémentaires qui l'aident dans sa planification, ses prises de décisions et ses responsabilités de contrôle. La direction a la capacité de définir la forme et le contenu de cette information supplémentaire afin de satisfaire à ses besoins propres. La présentation de cette information cependant, est en dehors du champ d'application de ce Cadre. Néanmoins, les états financiers publiés sont fondés sur des informations utilisées par la direction sur la situation financière, la performance et les variations de la situation financière de l'entreprise.

## **L'objectif des états financiers**

12. L'objectif des états financiers est de fournir une information sur la situation financière, la performance et les variations de la situation financière d'une entreprise, qui soit utile à un large éventail d'utilisateurs pour prendre des décisions économiques.
13. Les états financiers préparés dans cet objectif satisfont aux besoins communs de la plupart des utilisateurs. Cependant, les états financiers ne fournissent pas toute l'information dont les utilisateurs peuvent avoir besoin pour prendre des décisions économiques, puisqu'ils dépeignent principalement les effets financiers des événements passés et ne fournissent pas nécessairement d'information non financière.
14. Les états financiers peuvent également montrer les résultats de la gestion des dirigeants ou la façon dont ils s'acquittent de leur mandat quant aux ressources qui leur ont été confiées. Ces utilisateurs qui veulent apprécier la gestion et la reddition de comptes par les dirigeants le font afin de prendre leurs propres décisions économiques. Ces décisions peuvent inclure, par exemple, la conservation ou la vente de leur participation dans l'entreprise ou la reconduction ou le remplacement des dirigeants de l'entreprise.

## **Situation financière, performance et variation de la situation financière**

15. Les décisions économiques qui sont prises par les utilisateurs des états financiers imposent une évaluation de la capacité de l'entreprise à générer de la trésorerie et des équivalents de trésorerie ainsi que de leur échéance et de l'assurance de leur concrétisation. C'est cette capacité qui, en fin de compte, détermine, par exemple, la capacité d'une entreprise à payer son personnel et ses fournisseurs, à payer les intérêts, à rembourser ses emprunts et à procéder à des distributions à ses propriétaires. Les utilisateurs sont mieux à même d'évaluer cette capacité de générer de la trésorerie et des équivalents de trésorerie si on leur fournit des informations qui mettent l'accent sur la situation financière, la performance et les variations de la situation financière d'une entreprise.
16. La situation financière d'une entreprise est affectée par les ressources économiques qu'elle contrôle, par sa structure financière, sa liquidité et sa solvabilité, et sa capacité à s'adapter aux changements de l'environnement dans lequel elle opère. L'information sur les ressources économiques contrôlées par l'entreprise et sa capacité dans le passé à modifier ces ressources est utile pour prédire la capacité de l'entreprise à générer de la trésorerie et des équivalents de trésorerie à l'avenir. L'information sur la structure financière est utile pour prédire les besoins d'emprunts futurs et pour prédire comment les bénéfices et les flux de trésorerie futurs seront répartis entre ceux qui ont un intérêt dans l'entreprise. Elle est également utile pour prédire la probabilité d'obtention par l'entreprise de nouveaux financements. L'information sur la liquidité et la solvabilité est utile pour prédire la capacité de l'entreprise à respecter ses engagements financiers à échéance. La liquidité fait référence à la

disponibilité de trésorerie dans un avenir proche après avoir pris en compte les engagements financiers sur la période. La solvabilité fait référence à la disponibilité de trésorerie à plus long terme pour satisfaire les engagements financiers lorsqu'ils arriveront à échéance.

17. L'information sur la performance d'une entreprise, en particulier sur sa rentabilité, est nécessaire afin d'évaluer les changements potentiels de ressources économiques qu'elle est susceptible de contrôler dans l'avenir. L'information sur la variabilité de la performance est, à cet égard, importante. L'information sur la performance est utile pour prédire la capacité de l'entreprise à générer des flux de trésorerie sur la base de ses ressources existantes. Elle est également utile pour élaborer des jugements sur l'efficacité avec laquelle l'entreprise pourrait employer des ressources supplémentaires.
18. L'information concernant les variations de la situation financière d'une entreprise est utile afin d'apprécier ses activités d'investissement, de financement et opérationnelles au cours de l'exercice. Cette information est utile pour fournir à l'utilisateur une base pour apprécier la capacité de l'entreprise à générer de la trésorerie et des équivalents de trésorerie et pour déterminer les besoins qu'a l'entreprise d'utiliser ces flux de trésorerie. Pour construire un tableau de la variation de la situation financière, les fonds peuvent être définis de plusieurs façons, telles que : ensemble des ressources financières, fonds de roulement, actifs liquides ou trésorerie. Le présent Cadre ne tente pas de définir le terme fonds.
19. L'information sur la situation financière est fournie principalement dans un bilan, l'information sur la performance est donnée principalement dans un compte de résultat, l'information sur les variations de la situation financière est fournie dans les états financiers au moyen d'un état séparé.
20. Les composantes des états financiers sont interdépendantes parce qu'elles reflètent différents aspects des mêmes transactions ou autres événements. Bien que chaque état fournisse une information différente de celle fournie par les autres, aucun n'est susceptible de servir un seul but déterminé, ni de fournir toute l'information nécessaire pour les besoins particuliers des utilisateurs. Par exemple, un compte de résultat donne une image incomplète de la performance, à moins d'être utilisé conjointement avec le bilan et le tableau de variations de la situation financière.

#### **Notes annexes et tableaux supplémentaires**

21. Les états financiers contiennent également des notes annexes et des tableaux supplémentaires ainsi que d'autres informations. Par exemple, ils peuvent contenir des informations supplémentaires pertinentes pour les besoins des utilisateurs sur les éléments du bilan et du compte de résultat. Ils peuvent inclure des informations sur les risques et les incertitudes qui affectent l'entreprise et sur toutes les ressources et obligations qui ne sont pas comptabilisées dans le bilan (telles que les réserves minières). L'information sur les secteurs géographiques et les secteurs d'activité et l'effet sur l'entreprise des changements de prix peuvent être fournis sous la forme d'informations supplémentaires.

## **Hypothèses de base**

### **Comptabilité d'engagement**

22. Afin de satisfaire à leurs objectifs, les états financiers sont préparés sur la base de la comptabilité d'engagement. Selon cette base, les effets des transactions et autres événements sont comptabilisés quand ces transactions ou événements se produisent (et non pas lorsqu'intervient le versement ou la réception de trésorerie ou d'équivalents de trésorerie) et ils sont enregistrés dans les livres comptables et présentés dans les états financiers des exercices auxquels ils se rattachent. Les états financiers présentés sur la base de la comptabilité d'engagement informent les utilisateurs non seulement des transactions passées impliquant des sorties et entrées en trésorerie mais également des obligations de payer en trésorerie dans l'avenir et des ressources qui représentent de la trésorerie à recevoir dans l'avenir. Ainsi, ils fournissent le type d'information sur les transactions passées et autres événements qui est le plus utile aux utilisateurs pour prendre des décisions économiques.

### **Continuité d'exploitation**

23. Les états financiers sont normalement préparés selon l'hypothèse qu'une entreprise est en situation de continuité d'exploitation et poursuivra ses activités dans un avenir prévisible. Ainsi, il est supposé que l'entreprise n'a ni l'intention, ni la nécessité de mettre fin à ses activités, ni de réduire de façon importante la taille de ses activités. S'il existe une telle intention ou une telle nécessité, les états financiers peuvent devoir être préparés sur une base différente, et, s'il en est ainsi, la base utilisée doit être indiquée.

## **Caractéristiques qualitatives des états financiers**

24. Les caractéristiques qualitatives sont les attributs qui rendent utile pour les utilisateurs l'information fournie dans les états financiers. Les quatre principales caractéristiques qualitatives sont l'intelligibilité, la pertinence, la fiabilité et la comparabilité.

### **Intelligibilité**

25. Une qualité essentielle de l'information fournie dans les états financiers est d'être compréhensible immédiatement par les utilisateurs. A cette fin, les utilisateurs sont supposés avoir une connaissance raisonnable des affaires et des activités économiques et de la comptabilité et une volonté d'étudier l'information d'une façon raisonnablement diligente. Cependant, l'information relative à des sujets complexes, qui doit être incluse dans les états financiers du fait de sa pertinence par rapport aux besoins de prises de décisions économiques des utilisateurs, ne doit pas être exclue au seul motif qu'elle serait trop difficile à comprendre pour certains utilisateurs.

### **Pertinence**

26. Pour être utile, l'information doit être pertinente pour les besoins de prises de décisions des utilisateurs. L'information possède la qualité de pertinence lorsqu'elle influence les décisions économiques des utilisateurs en les aidant à évaluer des événements passés, présents ou futurs ou en confirmant ou corrigeant leurs évaluations passées.
27. Les rôles de prévision et de confirmation de l'information sont interdépendants. Par exemple, l'information sur la structure et le niveau actuels des actifs détenus a une valeur pour les utilisateurs lorsqu'ils cherchent à prévoir la capacité de l'entreprise à profiter des opportunités et sa capacité à réagir à des situations défavorables. La même information joue un rôle de confirmation des prévisions passées, par exemple sur la structure de l'entreprise ou sur le résultat d'activités prévues.
28. L'information sur la situation financière et la performance passée est fréquemment utilisée comme base de prévision de la situation financière et de la performance futures, ainsi que dans d'autres domaines d'un intérêt direct pour les utilisateurs, tels que les paiements de salaires et de dividendes, les variations des prix des titres et la capacité de l'entreprise à faire face à ses engagements à leur échéance. Pour avoir une valeur prédictive, l'information n'a pas besoin de prendre la forme d'une prévision explicite. La capacité à prévoir à partir des états financiers est cependant améliorée par la façon dont l'information sur les transactions et les événements passés est présentée. Par exemple, la valeur prédictive du compte de résultat est améliorée si les éléments inhabituels, anormaux et peu fréquents, tant en matière de produits que de charges, sont fournis séparément.

### **Importance relative**

29. La pertinence de l'information est influencée par sa nature et son importance relative. Dans certains cas, la nature de l'information est suffisante à elle seule pour la rendre pertinente. Par exemple, le fait de présenter un nouveau secteur peut affecter l'appréciation des risques et des opportunités auxquels est confrontée l'entreprise, quelle que soit l'importance relative des résultats réalisés par le nouveau secteur au cours de l'exercice. Dans d'autres cas, c'est à la fois la nature et l'importance relative qui sont importantes, par exemple, le montant des stocks détenus dans chacune des principales catégories qui sont appropriées à l'activité.
30. L'information est significative si son omission ou son inexactitude peut influencer les décisions économiques que les utilisateurs prennent sur la base des états financiers. L'importance relative dépend de la taille de l'élément ou de l'erreur, jugée dans les circonstances particulières de son omission ou de son inexactitude. En conséquence, l'importance relative fournit un seuil ou un critère de séparation plus qu'une caractéristique qualitative principale que l'information doit posséder pour être utile.



## **Fiabilité**

31. Pour être utile, l'information doit également être fiable. L'information possède la qualité de fiabilité quand elle est exempte d'erreur et de biais significatifs et que les utilisateurs peuvent lui faire confiance pour présenter une image fidèle de ce qu'elle est censée présenter ou ce qu'on pourrait s'attendre raisonnablement à la voir présenter.
32. L'information peut être pertinente, mais si peu fiable par nature ou dans sa représentation que sa comptabilisation pourrait être potentiellement trompeuse. Par exemple, si la validité et le montant d'une demande d'indemnités en vertu d'une action en justice sont contestés, il n'est pas approprié pour l'entreprise de comptabiliser le montant total de cette demande au bilan, bien qu'il puisse être approprié d'indiquer le montant et les circonstances de la demande.

## **Image fidèle**

33. Pour être fiable, l'information doit présenter une image fidèle des transactions et autres événements qu'elle vise à présenter ou dont on s'attend raisonnablement à ce qu'elle les présente. Ainsi, par exemple, un bilan doit présenter une image fidèle des transactions et autres événements qui génèrent des actifs, des passifs et des capitaux propres pour l'entreprise à la date de clôture et qui satisfont aux critères de comptabilisation.
34. Dans la plupart des cas, l'essentiel de l'information financière présente un certain risque d'être une présentation moins fidèle que ce qu'elle vise à présenter. Ceci n'est pas dû à un parti pris mais plutôt aux difficultés inhérentes soit à l'identification des transactions et autres événements à évaluer, soit à la conception et à l'application des techniques d'évaluation et de présentation qui peuvent traduire ces transactions et ces événements. Dans certains cas, l'évaluation des effets financiers des éléments pourrait être si incertaine que les entreprises, de façon générale, ne les comptabilisent pas dans les états financiers. Par exemple, bien que la plupart des entreprises génèrent, de façon interne, un goodwill au cours du temps, il est habituellement difficile d'identifier ou d'évaluer de façon fiable ce goodwill. Dans d'autres cas, cependant, il peut être pertinent de comptabiliser des éléments et d'indiquer le risque d'erreur relatif à leur comptabilisation et à leur évaluation.

## **Prééminence de la substance sur la forme**

35. Si l'information doit présenter une image fidèle des transactions et autres événements qu'elle vise à présenter, il est nécessaire qu'ils soient comptabilisés et présentés conformément à leur substance et à leur réalité économique et non pas seulement selon leur forme juridique. La substance des transactions et autres événements n'est pas toujours cohérente avec ce qui ressort du montage juridique apparent. Par exemple, une entreprise peut céder un actif à un tiers, de telle façon que les actes visent à conférer la propriété juridique à ce tiers. Néanmoins, des accords peuvent exister, qui font en sorte que l'entreprise continue à bénéficier des avantages économiques futurs représentatifs de cet actif. Dans de telles circonstances, la comptabilisation d'une vente ne donnerait pas une image fidèle de la transaction qui a été conclue (si tant est qu'il y ait eu, en fait, une transaction).

## **Neutralité**

36. Pour être fiable, l'information contenue dans les états financiers doit être neutre, c'est-à-dire sans parti pris. Les états financiers ne sont pas neutres si, par la sélection ou la présentation de l'information, ils influencent les prises de décisions ou le jugement afin d'obtenir un résultat ou une issue prédéterminé.

## **Prudence**

37. Les préparateurs d'états financiers, cependant, sont confrontés avec les incertitudes qui, de façon inévitable, entourent un grand nombre d'événements et de circonstances, tels que la recouvrabilité des créances douteuses, la durée d'utilité probable des immobilisations corporelles et le nombre de demandes en garantie qui peuvent survenir. De telles incertitudes sont reconnues à travers une information sur leur nature et étendue et par l'exercice de la prudence dans la préparation des états financiers. La prudence est la prise en compte d'un certain degré de précaution dans l'exercice des jugements nécessaires pour préparer les estimations dans des conditions d'incertitude, pour faire en sorte que les actifs ou les produits ne soient pas surévalués et que les passifs ou les charges ne soient pas sous-évalués. Cependant l'exercice de la prudence ne permet pas, par exemple, la création de réserves occultes ou de provisions excessives, la sous-évaluation délibérée des actifs ou des produits, ou la

surévaluation délibérée des passifs ou des charges, parce que les états financiers ne seraient pas neutres, et, en conséquence, ne posséderaient pas la qualité de fiabilité.

### **Exhaustivité**

38. Pour être fiable, l'information contenue dans les états financiers doit être exhaustive, autant que le permettent le souci de l'importance relative et celui du coût. Une omission peut rendre l'information fausse ou trompeuse et, en conséquence, non fiable et insuffisamment pertinente.

### **Comparabilité**

39. Les utilisateurs doivent être en mesure de comparer les états financiers d'une entreprise dans le temps afin d'identifier les tendances de sa situation financière et de sa performance. Les utilisateurs doivent également être en mesure de comparer les états financiers d'entreprises différentes afin d'évaluer, de façon relative, leurs situations financières, leurs performances et les variations de leurs situations financières. En conséquence, l'évaluation et la présentation de l'effet financier de transactions et d'événements semblables doivent être effectuées de façon cohérente et permanente pour une même entreprise et de façon cohérente et cohérente pour différentes entreprises.
40. Une des implications importantes de la caractéristique qualitative de comparabilité est que les utilisateurs soient informés des méthodes comptables utilisées dans la préparation des états financiers et de tout changement apporté à ces méthodes ainsi que des effets de ces changements. Les utilisateurs doivent être en mesure d'identifier les différences entre les méthodes comptables pour des transactions et autres événements semblables, utilisées par la même entreprise d'un exercice à l'autre et utilisées par différentes entreprises. La conformité avec les Normes comptables internationales, y compris l'indication des méthodes comptables utilisées par l'entreprise, aide à atteindre cette comparabilité.
41. Le besoin de comparabilité ne doit pas être confondu avec l'uniformité pure et ne doit pas constituer un obstacle à l'introduction de dispositions normatives comptables améliorées. Il n'est pas approprié pour une entreprise de continuer à comptabiliser de la même façon une transaction ou un autre événement si la méthode adoptée ne permet pas de respecter les caractéristiques qualitatives de pertinence et de fiabilité. De même, il est inapproprié pour une entreprise de maintenir inchangées ses méthodes comptables lorsqu'il existe d'autres méthodes plus pertinentes et plus fiables.
42. Parce que les utilisateurs souhaitent comparer la situation financière, la performance et la variation de la situation financière d'une entreprise au cours du temps, il est important que les états financiers donnent l'information correspondante des exercices précédents.

### **Contraintes à respecter pour que l'information soit pertinente et fiable**

#### **Célérité**

43. L'information peut perdre sa pertinence si elle est fournie avec un retard indu. La direction peut avoir à trouver un équilibre entre les mérites relatifs d'une information prompte et ceux d'une information fiable. Pour fournir une information à bonne date, il peut souvent être nécessaire de la présenter avant que ne soient connus tous les aspects d'une transaction, ce qui nuit à la fiabilité. Inversement, si l'on retarde la présentation de l'information jusqu'à ce que tous les aspects soient connus, l'information peut être très fiable, mais de peu d'utilité pour les utilisateurs qui ont eu des décisions à prendre entre temps. Pour atteindre l'équilibre entre pertinence et fiabilité, la considération dominante doit être de satisfaire au mieux les besoins des utilisateurs en matière de prise de décisions économiques.

#### **Rapport coût / avantage**

44. Le rapport coût / avantage est une contrainte générale plutôt qu'une caractéristique qualitative. Les avantages obtenus de l'information doivent être supérieurs au coût qu'il a fallu consentir pour la produire. L'évaluation des avantages et des coûts est cependant un processus qui est affaire de jugement. En outre, les coûts ne pèsent pas nécessairement sur les utilisateurs qui profitent des avantages. Les avantages peuvent également profiter à des utilisateurs autres que ceux pour qui l'information est préparée ; par exemple, la fourniture d'une information

supplémentaire aux prêteurs peut réduire les coûts des emprunts d'une entreprise. Pour ces raisons, il est difficile d'appliquer un test coût / avantage dans un cas particulier. Néanmoins, les normalisateurs, en particulier, ainsi que les préparateurs et les utilisateurs d'états financiers, doivent garder à l'esprit cette contrainte.

#### **Equilibre entre les caractéristiques qualitatives**

45. En pratique, la recherche d'un équilibre ou un arbitrage entre les caractéristiques qualitatives est souvent nécessaire. Généralement le but poursuivi est d'atteindre un équilibre approprié entre les caractéristiques afin de satisfaire aux objectifs des états financiers. L'importance relative des caractéristiques dans les divers cas est une affaire de jugement professionnel.

#### **Image fidèle / présentation fidèle**

46. Les états financiers sont fréquemment décrits comme donnant une image fidèle ou une présentation fidèle de la situation financière, de la performance et des variations de la situation financière d'une entreprise. Bien que le présent Cadre ne traite pas directement de ces concepts, l'application des principales caractéristiques qualitatives et des dispositions normatives comptables appropriées a normalement pour effet que les états financiers donnent ce qui généralement s'entend par image fidèle ou présentation fidèle de cette information.

## Les éléments des états financiers

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

## Situation financière

49. Les éléments directement liés à l'évaluation de la situation financière sont les actifs, les passifs et les capitaux propres. Ils sont définis comme suit :
  - (a) Un actif est une ressource contrôlée par l'entreprise du fait d'événements passés et dont des avantages économiques futurs sont attendus par l'entreprise.
  - (b) Un passif est une obligation actuelle de l'entreprise résultant d'événements passés et dont l'extinction devrait se traduire pour l'entreprise par une sortie de ressources représentatives d'avantages économiques.
  - (c) Les capitaux propres sont l'intérêt résiduel dans les actifs de l'entreprise après déduction de tous ses passifs.
50. Les définitions d'un actif et d'un passif identifient leurs caractéristiques essentielles mais ne constituent pas une tentative pour spécifier les critères qui sont à satisfaire pour que l'on puisse les comptabiliser dans le bilan. Aussi, les définitions englobent-elles des éléments qui ne sont pas comptabilisés en tant qu'actif ou passif dans le bilan parce qu'ils ne satisfont pas aux critères de comptabilisation discutés dans les paragraphes 82 à 98. En particulier l'attente que des avantages économiques futurs iront à l'entreprise ou en sortiront doit être suffisamment certaine pour satisfaire aux critères de probabilité du paragraphe 83 avant qu'un actif ou un passif ne soit comptabilisé.
51. Pour apprécier si un élément satisfait à la définition d'un actif, d'un passif ou des capitaux propres, il convient de prêter attention à la substance sous-jacente et à la réalité économique, et non pas seulement à la forme juridique. Ainsi, par exemple, dans les cas de location-financement, la substance et la réalité économique sont que le preneur acquiert les avantages économiques liés à l'utilisation de l'actif loué pour la majeure partie de sa durée d'utilité, en contrepartie d'une obligation de payer pour ce droit un montant proche de la juste valeur de l'actif et de la charge financière afférente. Aussi, la location-financement donne-t-elle naissance à des éléments qui satisfont à la définition d'un actif et d'un passif et sont comptabilisés comme tels dans le bilan du preneur.
52. Les bilans établis selon les Normes comptables internationales en vigueur peuvent inclure des éléments qui ne satisfont pas aux définitions d'un actif ou d'un passif et qui ne font pas partie des capitaux propres. Les définitions présentées dans le paragraphe 49 serviront cependant de base aux révisions futures des Normes comptables internationales existantes et à la formulation de nouvelles Normes.

## Actifs

53. L'avantage économique futur représentatif d'un actif est le potentiel qu'a cet actif de contribuer, directement ou indirectement, à des flux de trésorerie et d'équivalents de trésorerie au bénéfice de l'entreprise. Le potentiel peut être un potentiel de production qui fait partie des activités opérationnelles de l'entreprise. Il peut également

prendre la forme d'une possibilité de conversion en trésorerie ou en équivalents de trésorerie, ou d'une capacité à réduire les sorties de trésorerie, par exemple, lorsqu'un autre processus de production diminue les coûts de production.

54. Une entreprise utilise habituellement ses actifs pour produire des biens ou des services capables de satisfaire les demandes ou les besoins des clients. Parce que ces biens ou services peuvent satisfaire ces demandes ou besoins, les clients sont prêts à les payer et, par conséquent, à contribuer aux flux de trésorerie dans l'entreprise. La trésorerie elle-même rend service à l'entreprise, car elle permet d'avoir le contrôle d'autres ressources.
55. Les avantages économiques futurs représentatifs d'un actif peuvent aller à l'entreprise de différentes façons. Par exemple, un actif peut être :
  - (a) utilisé seul ou en combinaison avec d'autres actifs dans la production de biens ou de services destinés à être vendue par l'entreprise ;
  - (b) échangé contre d'autres actifs ;
  - (c) utilisé pour régler un passif ; ou
  - (d) distribué aux propriétaires de l'entreprise.
56. Nombre d'actifs, par exemple les immobilisations corporelles, ont une forme physique. Cependant, la forme physique n'est pas essentielle à l'existence d'un actif ; aussi, des brevets et des droits de reproduction sont des actifs si des avantages économiques futurs en sont attendus par l'entreprise, et si l'entreprise en a le contrôle.
57. De nombreux actifs, par exemple des créances et des biens immobiliers, sont associés à des droits, dont le droit de propriété. Pour déterminer l'existence d'un actif, le droit de propriété n'est pas essentiel ; ainsi, par exemple, un bien immobilier détenu en vertu d'un contrat de location est un actif si l'entreprise contrôle les avantages qui sont attendus du bien immobilier. Bien que la capacité d'une entreprise à contrôler les avantages soit habituellement le résultat de droits, un élément peut néanmoins satisfaire à la définition d'un actif même s'il n'y a pas de contrôle juridique. Par exemple, le savoir-faire découlant d'une activité de développement peut satisfaire à la définition d'un actif lorsque, en gardant secret ce savoir-faire, une entreprise contrôle les avantages qui en sont attendus.
58. Les actifs d'une entreprise résultent de transactions ou d'autres événements passés. Les entreprises obtiennent normalement des actifs en les achetant ou en les produisant, mais d'autres transactions ou événements peuvent générer des actifs, par exemple des biens immobiliers reçus de l'État par une entreprise dans le cadre d'un programme visant à encourager la croissance économique dans une zone particulière et la découverte de ressources minérales. Les transactions ou événements attendus dans l'avenir ne donnent pas en eux-mêmes naissance à des actifs. Ainsi, par exemple, l'intention d'acheter un stock ne satisfait pas, en elle-même, à la définition d'un actif.
59. Il y a un lien étroit entre les dépenses encourues et la génération des actifs mais les deux ne coïncident pas nécessairement. Ainsi, lorsqu'une entreprise encourt des dépenses, ceci peut prouver que l'on recherchait des avantages économiques futurs, mais ceci n'est pas une preuve concluante que l'élément satisfaisant à la définition d'un actif a été obtenu. De même, l'absence d'une dépense liée n'empêche pas qu'un élément puisse satisfaire à la définition d'un actif et soit ainsi un candidat à la comptabilisation dans le bilan ; par exemple, des éléments qui ont fait l'objet d'un don à l'entreprise peuvent satisfaire à la définition d'un actif.

## **Passifs**

60. Une des caractéristiques essentielles d'un passif est que l'entreprise a une obligation actuelle. Une obligation est un devoir ou une responsabilité d'agir ou de faire quelque chose d'une certaine façon. Les obligations peuvent être juridiquement exécutoires en conséquence d'un contrat irrévocable ou d'une disposition légale. C'est normalement le cas, par exemple, pour les montants payables au titre des biens et services reçus. Des obligations naissent également, cependant, de la pratique commerciale normale, des usages et du désir de conserver de bonnes relations d'affaires ou d'agir de façon équitable. Si, par exemple, une entreprise décide, en vertu de la

politique qu'elle s'est fixée, de rectifier les défauts de ses produits même lorsqu'ils n'apparaissent qu'après l'expiration du délai de garantie, les montants que l'on s'attend à dépenser en relation avec les biens déjà vendus sont des passifs.

61. Une distinction doit être faite entre une obligation actuelle et un engagement futur. Une décision prise par la direction d'une entreprise d'acquérir des actifs à l'avenir ne donne pas lieu, en elle-même, à une obligation actuelle. Une obligation ne naît normalement que lorsque l'actif est livré ou lorsque l'entreprise conclut un accord irrévocable pour acquérir l'actif. Dans ce dernier cas, la nature irrévocable de l'accord signifie que le fait de ne pas honorer l'obligation laisse peu ou pas de chances à l'entreprise, en raison par exemple de l'existence d'une clause prévoyant une pénalité importante, d'éviter la sortie de ressources au profit d'un tiers.
62. L'extinction d'une obligation actuelle implique que l'entreprise abandonne des ressources représentatives d'avantages économiques afin de satisfaire à la demande de l'autre partie. L'extinction d'une obligation actuelle peut se produire de diverses façons, par exemple par :
  - (a) un paiement en trésorerie;
  - (b) un transfert d'autres actifs ;
  - (c) une fourniture de services ;
  - (d) la substitution de cette obligation par une autre obligation ; ou
  - (e) une conversion de l'obligation en capitaux propres.

Une obligation peut également être éteinte par d'autres moyens tels l'abandon de ses droits par un créancier ou leur déchéance.

63. Les passifs résultent de transactions ou d'autres événements passés. Ainsi, par exemple, l'acquisition de biens et l'utilisation de services donnent naissance à des dettes fournisseurs (à moins que les biens ou les services aient été payés d'avance ou lors de la livraison), et la réception d'un prêt bancaire a pour résultat l'obligation de rembourser le prêt. Une entreprise peut également comptabiliser, en tant que passif, les remises futures fondées sur les achats annuels des clients. Dans ce cas, c'est la vente des biens dans le passé qui donne naissance au passif.
64. Certains passifs ne peuvent être évalués qu'avec un degré d'estimation important. Certaines entreprises appellent provisions ce type de passif. Dans certains pays, de telles provisions ne sont pas considérées comme des passifs, parce que le concept de passif est défini de façon étroite, de façon à n'inclure que des montants qui peuvent être établis sans qu'il soit nécessaire de procéder à des estimations. La définition d'un passif dans le paragraphe 49 correspond à une approche plus large. Ainsi, quand une provision implique une obligation actuelle et satisfait au reste de la définition, c'est un passif même si le montant doit être estimé. Parmi les exemples, on trouve les provisions relatives à des paiements à effectuer en vertu de garanties existantes et les provisions pour couvrir les obligations en matière de retraite.

## **Capitaux propres**

65. Bien que les capitaux propres soient définis dans le paragraphe 49 comme étant un montant résiduel, ils peuvent faire l'objet de subdivisions dans le bilan. Par exemple, dans une société commerciale, les fonds apportés par les actionnaires, les résultats non distribués, les réserves représentant l'affectation des résultats non distribués et les réserves représentatives des ajustements destinés au maintien du capital, peuvent être présentés séparément. De telles divisions peuvent être pertinentes pour les besoins de prises de décisions des utilisateurs des états financiers lorsqu'elles indiquent des restrictions, juridiques ou autres, quant à la capacité de l'entreprise à distribuer ou à utiliser ses capitaux propres. Elles peuvent également refléter le fait que les propriétaires de parts de capital dans une entreprise ont des droits différents aux dividendes et au remboursement du capital.
66. La création de réserves est quelquefois exigée par les textes réglementaires ou la loi afin de donner à l'entreprise et à ses créanciers une protection accrue contre les effets des pertes. D'autres réserves peuvent être constituées si le droit fiscal national accorde des exonérations ou des réductions d'impôt lorsque l'on dote ces réserves. L'existence et l'importance de ces réserves légales, réglementaires et fiscales est une information qui peut être

pertinente pour les besoins de prises de décisions des utilisateurs. Les dotations à ces réserves sont des affectations de résultats non distribués plutôt que des charges.

67. Le montant pour lequel les capitaux propres figurent dans le bilan dépend de l'évaluation des actifs et des passifs. Normalement, le montant total des capitaux propres ne correspond que fortuitement avec la valeur de marché totale des actions de l'entreprise ou à la somme qui pourrait être obtenue en cédant soit l'actif net élément par élément, soit l'entreprise dans son ensemble en situation de continuité d'exploitation.
68. Les activités commerciales, industrielles et économiques sont souvent exercées sous la forme d'entreprises individuelles, de partnerships, de trusts et de divers types d'entreprises à caractère public. Le cadre juridique et réglementaire de ces entreprises diffère souvent de celui qui s'applique aux sociétés commerciales. Par exemple, il peut n'y avoir que peu ou pas du tout de restrictions à la distribution aux propriétaires ou autres bénéficiaires des montants figurant dans les capitaux propres. Néanmoins, la définition des capitaux propres et les autres aspects du présent Cadre qui traitent des capitaux propres sont appropriés à de telles entreprises.

## **Performance**

69. Le résultat est fréquemment utilisé comme mesure de la performance ou comme base pour d'autres mesures telles que le rendement des placements ou le résultat par action. Les éléments directement liés à l'évaluation du résultat sont les produits et les charges. La comptabilisation et l'évaluation des produits et des charges, et par conséquent du résultat, dépendent en partie des concepts de capital et de maintien du capital utilisés par l'entreprise pour préparer ses états financiers. Ces concepts sont discutés dans les paragraphes 102 à 110.
70. Les éléments des produits et des charges sont définis comme suit :
  - (a) Les produits sont les accroissements d'avantages économiques au cours de l'exercice, sous forme d'entrées ou d'accroissements d'actifs, ou de diminutions de passifs qui ont pour résultat l'augmentation des capitaux propres autres que les augmentations provenant des apports des participants aux capitaux propres.
  - (b) Les charges sont des diminutions d'avantages économiques au cours de l'exercice sous forme de sorties ou de diminutions d'actifs, ou de survenance de passifs qui ont pour résultat de diminuer les capitaux propres autrement que par des distributions aux participants aux capitaux propres.
71. Les définitions des produits et des charges identifient leurs caractéristiques essentielles mais ne constituent pas une tentative pour spécifier les critères qu'il faudrait satisfaire avant de pouvoir comptabiliser ces produits et ces charges dans le compte de résultat. Les critères de comptabilisation des produits et des charges sont discutés dans les paragraphes 82 à 98.
72. Les produits et les charges peuvent être présentés dans le compte de résultat de diverses façons afin de fournir l'information qui est pertinente pour les prises de décisions économiques. Par exemple, il est de pratique courante de distinguer les éléments de produits et de charges qui ont trait aux activités ordinaires de l'entreprise de ceux qui ne relèvent pas de cette activité ordinaire. Cette distinction est fondée sur le principe que l'origine d'un élément est un critère pertinent pour évaluer la capacité de l'entreprise à générer de la trésorerie et des équivalents de trésorerie à l'avenir ; par exemple, des activités accessoires telles que la cession d'un placement à long terme ne se reproduiront vraisemblablement pas régulièrement. Pour distinguer de cette façon entre les éléments, il convient de considérer la nature de l'entreprise et de ses activités. Des éléments qui se produisent au cours des activités ordinaires d'une entreprise peuvent être inhabituels pour une autre.
73. La distinction entre éléments de produits et de charges et leurs différentes combinaisons permettent également de présenter plusieurs mesures de la performance de l'entreprise. Celles-ci présentent différents degrés d'exhaustivité. Par exemple, le compte de résultat pourrait montrer la marge brute, le résultat des activités ordinaires avant impôt, le résultat des activités ordinaires après impôt et le résultat net.

## **Produits**

74. La définition des produits inclut à la fois les produits des activités ordinaires et les profits. Les produits des activités ordinaires résultent des activités ordinaires d'une entreprise et portent différents noms tels que ventes, honoraires, intérêts, dividendes, redevances et loyers.
75. Les profits représentent d'autres éléments qui satisfont à la définition des produits et peuvent résulter ou non des activités ordinaires de l'entreprise. Les profits représentent des accroissements d'avantages économiques et en tant que tels ne diffèrent pas par nature des produits des activités ordinaires. En conséquence, ils ne sont pas considérés dans le présent Cadre comme constituant un élément distinct.
76. Les profits incluent, par exemple, ceux résultant de la sortie d'actifs à long terme. La définition des produits inclut également les profits latents, par exemple ceux qui proviennent de la réévaluation des titres négociables sur un marché et ceux qui proviennent d'accroissements de la valeur comptable des actifs à long terme. Lorsque les profits sont comptabilisés dans le compte de résultat, ils sont habituellement présentés séparément parce qu'il est utile de les connaître pour prendre des décisions économiques. Ils sont souvent présentés nets des charges correspondantes.
77. Différents types d'actifs peuvent être reçus ou augmentés en contrepartie de produits ; par exemple trésorerie, créances et biens et services reçus en échange de biens et services fournis. Des produits peuvent également résulter de l'extinction de passifs. Par exemple, une entreprise peut fournir des biens et des services à un prêteur en règlement de l'obligation de remboursement d'un prêt.

## **Charges**

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

## **Ajustements de maintien du capital**

81. La réévaluation ou la réestimation des actifs et des passifs donne naissance à des augmentations ou à des diminutions des capitaux propres. Bien que ces augmentations ou ces diminutions satisfassent à la définition des produits et des charges, elles ne sont pas incluses dans le compte de résultat selon certains concepts de maintien du capital. Au contraire, ces éléments sont inclus dans les capitaux propres en tant qu'ajustements de maintien du capital ou réserves de réévaluation. Ces concepts de maintien du capital sont discutés dans les paragraphes 102 à 110 du présent Cadre.



## **Comptabilisation des éléments des états financiers**

82. La comptabilisation est le processus consistant à incorporer dans le bilan ou dans le compte de résultat un article qui satisfait à la définition d'un élément et qui satisfait aux critères de comptabilisation définis dans le paragraphe 83. Ceci implique la description de l'article par un libellé et par un montant monétaire et l'inclusion de ce montant dans les totaux du bilan et du compte de résultat. Les articles qui satisfont aux critères de comptabilisation doivent être comptabilisés au bilan ou au compte de résultat. Le fait de ne pas comptabiliser de tels articles n'est corrigé ni par l'indication des méthodes comptables utilisées, ni par des notes annexes ou d'autres textes explicatifs.
83. Un article qui satisfait à la définition d'un élément doit être comptabilisé si :
- (a) il est probable que tout avantage économique futur qui lui est lié ira à l'entreprise ou en proviendra ; et
  - (b) l'article a un coût ou une valeur qui peut être évalué de façon fiable.
84. Pour établir si un article satisfait à ces critères, et est, par conséquent, remplit les conditions pour être comptabilisé dans les états financiers, il convient de prêter attention aux considérations sur l'importance relative discutées dans les paragraphes 29 et 30. L'interdépendance entre les éléments signifie qu'un article qui satisfait à la définition et aux critères de comptabilisation pour un élément particulier, par exemple un actif, impose automatiquement la comptabilisation d'un autre élément, par exemple un produit ou un passif.

## **La probabilité d'avantages économiques futurs**

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

## **Fiabilité de l'évaluation**

86. Le second critère de comptabilisation d'un élément est qu'il possède un coût ou une valeur qui peut être évalué de façon fiable, comme discuté dans les paragraphes 31 à 38 du présent Cadre. Dans de nombreux cas, le coût ou la valeur doit être estimé ; l'utilisation d'estimations raisonnables est une partie essentielle de la préparation des états financiers et ne nuit pas à leur fiabilité. Cependant, quand une estimation raisonnable ne peut pas être faite, l'élément n'est pas comptabilisé dans le bilan ou le compte de résultat. Par exemple, les produits attendus d'un procès peuvent satisfaire à la fois aux définitions d'un actif et d'un produit ainsi qu'aux critères de probabilité de comptabilisation ; toutefois, s'il n'est pas possible d'évaluer de façon fiable l'indemnité attendue, elle ne doit être comptabilisée ni en tant qu'actif ni en produit, l'existence de la demande peut cependant nécessiter une information dans les notes annexes, des textes explicatifs ou des tableaux supplémentaires.
87. Un élément qui, à un moment donné, ne satisfait pas aux critères de comptabilisation du paragraphe 83, peut satisfaire à ces critères plus tard, à la suite d'événements ou de circonstances ultérieurs.
88. Un article qui possède les caractéristiques essentielles d'un élément mais qui ne satisfait pas aux critères de comptabilisation peut néanmoins mériter une information dans les notes annexes, textes explicatifs ou tableaux supplémentaires. Ceci est approprié lorsque la connaissance de cet article est considérée comme pertinente pour l'évaluation de la situation financière, de la performance et des variations de la situation financière d'une entreprise par les utilisateurs des états financiers.

## **Comptabilisation des actifs**

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

## **Comptabilisation des passifs**

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

## **Comptabilisation des produits**

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

## **Comptabilisation des charges**

94. Les charges sont comptabilisées dans le compte de résultat lorsqu'une diminution d'avantages économiques futurs liée à la diminution d'actif ou à l'augmentation de passif s'est produite et qui peut être évaluée de façon fiable. Ceci signifie en fait que la comptabilisation des charges s'effectue en même temps que la comptabilisation d'une augmentation des passifs ou d'une diminution des actifs (par exemple des charges à payer pour les droits du personnel ou l'amortissement des équipements).
95. Les charges sont comptabilisées au compte de résultat sur la base d'une association directe entre les coûts encourus et l'obtention d'éléments spécifiques de produits. Ce processus, communément dénommé rattachement des charges aux produits, implique la comptabilisation simultanée ou combinée de produits et de charges qui résultent directement et conjointement des mêmes transactions ou autres événements; par exemple, les diverses composantes des charges qui constituent le coût de revient des produits vendus sont comptabilisées en même temps que le produit résultant de la vente des biens. Cependant, l'application du concept de rattachement, dans le présent Cadre, n'autorise pas à comptabiliser au bilan des articles qui ne satisfont pas à la définition d'actifs ou de passifs.

96. Lorsque des avantages économiques sont attendus sur plusieurs exercices, et que l'association avec les produits ne peut être déterminée que de façon vague ou indirecte, les charges sont comptabilisées dans le compte de résultat sur la base de procédures de répartition systématiques et rationnelles. Ce procédé est souvent nécessaire pour comptabiliser des charges associées à l'utilisation d'actifs tels que les immobilisations corporelles, le goodwill, les brevets et les marques ; dans de tels cas, la charge est appelée amortissement. Ces procédures de répartition ont pour but de comptabiliser les charges dans les exercices où les avantages économiques associés à ces éléments sont consommés ou disparaissent.
97. Une charge est comptabilisée dans le compte de résultat dès qu'une dépense ne produit aucun avantage économique futur ou bien lorsque, et dans la mesure où, les avantages économiques futurs ne remplissent pas ou cessent de remplir les conditions de comptabilisation au bilan en tant qu'actif.
98. Une charge est également comptabilisée dans le compte de résultat dans les cas où un passif est encouru sans comptabilisation d'un actif, par exemple lorsqu'un passif naît de la garantie d'un produit.

## Evaluation des éléments des états financiers

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

## Concepts de capital et de maintien du capital

### Concepts de capital

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

### Concepts de maintien du capital et détermination du résultat

104. Des concepts de capital du paragraphe 102 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 l'exercice dépasse le montant financier (ou en argent) de l'actif net à l'ouverture de l'exercice, après exclusion de toute distribution aux propriétaires et de toute contribution de la part de ces propriétaires au cours de l'exercice. Le maintien du capital financier peut être évalué soit en unités monétaires nominales, soit en unités de pouvoir d'achat constant.
  - (b) *Maintien du capital physique* : selon ce concept, un bénéfice n'est obtenu que si la capacité de production physique (ou la capacité productive) de l'entreprise (ou les ressources ou fonds nécessaires pour atteindre cette capacité) à la clôture de l'exercice, dépassent la capacité productive physique à l'ouverture de l'exercice après exclusion de toute distribution aux propriétaires et de toute contribution de leur part au cours de l'exercice.
105. Le concept de maintien du capital s'intéresse à la façon dont une entreprise 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 entre la rentabilité sur le capital d'une entreprise et la rentabilité de son 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 une rentabilité sur le capital. Ainsi le bénéfice est le montant résiduel qui reste après que les charges, (y compris les ajustements de maintien du capital si nécessaires) ont été déduites des produits. Si les charges dépassent les produits, le montant résiduel est une perte nette.
106. Le concept de maintien du capital physique impose l'adoption du coût actuel comme convention d'évaluation. Le concept de maintien du capital financier, cependant, n'impose pas l'utilisation d'une convention particulière. Le choix de la convention pour l'application de ce concept dépend du type de capital financier que l'entreprise cherche à maintenir.
107. 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'entreprise. En termes généraux, une entreprise a maintenu son capital si elle a autant de capital à la clôture de l'exercice qu'elle en avait à l'ouverture de l'exercice. Tout montant excédentaire par rapport à celui requis pour maintenir le capital à l'ouverture de l'exercice est un bénéfice.
108. 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 l'exercice. Ainsi, les

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

109. 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 l'exercice. Tous les changements de prix affectant les actifs et les passifs de l'entreprise sont considérés comme des changements de l'évaluation de la capacité productive physique de l'entreprise. En conséquence, ils sont traités comme des ajustements de maintien du capital qui font partie des capitaux propres, et non pas comme des bénéfices.
110. Le choix des conventions d'évaluation et du concept de maintien de 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 s'applique à toute une série de modèles comptables et apporte des commentaires pour la préparation et la présentation des états financiers construits en vertu du modèle choisi. Actuellement, il n'est pas dans les intentions du Conseil de l'IASC de prescrire un modèle particulier, sauf dans des circonstances exceptionnelles, par exemple pour les entreprises qui établissent des états financiers dans la monnaie d'une économie hyperinflationniste. Cette intention sera cependant soumise à révision à la lumière des évolutions mondiales.

## I

(Actes pris en application des traités CE/Euratom dont la publication est obligatoire)

## RÈGLEMENTS

## RÈGLEMENT (CE) N° 1126/2008 DE LA COMMISSION

du 3 novembre 2008

**portant adoption de certaines normes comptables internationales conformément au règlement (CE) n° 1606/2002 du Parlement européen et du Conseil**

(Texte présentant de l'intérêt pour l'EEE)

LA COMMISSION DES COMMUNAUTÉS EUROPÉENNES,

l'IAS 39 (relative à la comptabilisation et à l'évaluation des instruments financiers).

vu le traité instituant la Communauté européenne,

vu le règlement (CE) n° 1606/2002 du Parlement européen et du Conseil du 19 juillet 2002 sur l'application des normes comptables internationales <sup>(1)</sup>, et notamment son article 3, paragraphe 1,

(3) Les différentes normes internationales ont été adoptées par un certain nombre de règlements modificatifs, ce qui crée une insécurité juridique et rend difficile la bonne application des normes comptables internationales dans la Communauté. Afin de simplifier la législation communautaire sur les normes comptables, il convient, par souci de clarté et de transparence, de regrouper en un seul texte les normes contenues actuellement dans le règlement (CE) n° 1725/2003 et ses modifications successives.

considérant ce qui suit:

(1) Le règlement (CE) n° 1606/2002 prévoit que, pour chaque exercice commençant le 1<sup>er</sup> janvier 2005 ou après cette date, les sociétés qui font appel public à l'épargne et sont régies par le droit national d'un État membre sont tenues, dans certaines conditions, de préparer leurs comptes consolidés conformément aux normes comptables internationales définies à l'article 2 dudit règlement.

(4) Il convient dès lors de remplacer le règlement (CE) n° 1725/2003 par le présent règlement.

(5) Les mesures prévues au présent règlement sont conformes à l'avis du comité de réglementation comptable,

(2) Certaines normes comptables internationales et les interprétations s'y rapportant, telles qu'en vigueur au 14 septembre 2002, ont été adoptées par le règlement (CE) n° 1725/2003 de la Commission du 29 septembre 2003 portant adoption de certaines normes comptables internationales conformément au règlement (CE) n° 1606/2002 du Parlement européen et du Conseil <sup>(2)</sup>. Compte tenu de l'avis du groupe d'experts techniques (TEG) du groupe consultatif pour l'information financière en Europe (EFRAG), la Commission a modifié ce règlement pour y inclure toutes les normes présentées par l'International Accounting Standards Board (IASB) ainsi que toutes les interprétations s'y rapportant présentées par l'International Financial Reporting Interpretations Committee (IFRIC) et adoptées intégralement dans la Communauté le 15 octobre 2008 au plus tard, à l'exception de certaines parties de

A ARRÊTÉ LE PRÉSENT RÈGLEMENT:

*Article premier*

Les normes comptables internationales définies à l'article 2 du règlement (CE) n° 1606/2002 sont adoptées telles qu'énumérées à l'annexe du présent règlement.

*Article 2*

Le règlement (CE) n° 1725/2003 est abrogé.

<sup>(1)</sup> JO L 243 du 11.9.2002, p. 1.

<sup>(2)</sup> JO L 261 du 13.10.2003, p. 1.

Les références au règlement abrogé s'entendent comme faites au présent règlement.

*Article 3*

Le présent règlement entre en vigueur le troisième jour qui suit celui de sa publication au *Journal officiel de l'Union européenne*.

Le présent règlement est obligatoire dans tous ses éléments et directement applicable dans tout État membre.

Fait à Bruxelles, le 3 novembre 2008.

*Par la Commission*  
Charlie McCREEVY  
*Membre de la Commission*

---