

AVANT-PROJET

19 FÉVRIER 2010

Norme internationale d'information financière [X]

Passifs

Références

On trouvera à côté de chaque paragraphe du présent avant-projet une référence aux paragraphes correspondants de la norme actuelle et des propositions antérieures. Les paragraphes sont jugés correspondants s'ils traitent en gros du même sujet, bien que les indications qu'ils contiennent puissent différer. Les documents auxquels il est fait référence sont les suivants :

IAS 37 IAS 37 *Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels*

ES 2005 Exposé-sondage sur un projet de modification d'IAS 37 *Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels* et d'IAS 19 *Avantages du personnel*, juin 2005. Consultable par l'entremise d'un lien depuis la page du projet, à <http://go.iasb.org/Liabilities>.

Résumé des décisions Résumé des décisions prises par l'IASB depuis la publication d'ES 2005. Consultable par l'entremise d'un lien depuis la page du projet, à <http://go.iasb.org/Liabilities>.

IFRIC 5 Interprétation IFRIC 5 *Droits aux intérêts émanant de fonds de gestion dédiés au démantèlement, à la remise en état et à la réhabilitation de l'environnement*

Norme internationale d'information financière X [en projet] *Passifs*

Objectif

- 1 L'objectif de la présente norme [en projet] est que les entités fournissent aux utilisateurs de leurs états financiers des informations utiles au sujet des *passifs* qui n'entrent pas dans le champ d'application des autres IFRS.

Champ d'application

- 2 Une entité doit appliquer la présente norme [en projet] à tous ses passifs, excepté :
- (a) ceux dont le traitement est déterminé par une autre IFRS ;
 - (b) ceux résultant d'un contrat non (entièrement) exécuté, sauf dans le cas d'un *contrat déficitaire*.
- 3 Dans le cas où le traitement d'un passif est déterminé par une autre IFRS, une entité applique cette autre IFRS plutôt que la présente norme. Sont des passifs dont le traitement est déterminé par une autre IFRS :
- (a) les passifs liés à un paiement fondé sur des actions entrant dans le champ d'application d'IFRS 2 *Paiement fondé sur des actions* ;
 - (b) les passifs liés à un contrat d'assurance entrant dans le champ d'application d'IFRS 4 *Contrats d'assurance* ;
 - (c) les passifs résultant de contrats entrant dans le champ d'application d'IAS 11 *Contrats de*

Paragraphe correspondant		Résumé des décisions
IAS 37	ES 2005	
		1.1
Objectif	1	
1, 11	2	1.2
2, 4 à 7	4, 7	1.2 Références à IAS 20 et à IFRS 2 ajoutées par souci d'exhaustivité.

Paragraphes correspondants	Résumé des décisions
IAS 37	ES 2005
<p><i>construction</i> ;</p> <p>(d) les passifs d'impôt entrant dans le champ d'application d'IAS 12 <i>Impôts sur le résultat</i> ;</p> <p>(e) les passifs de location-financement entrant dans le champ d'application d'IAS 17 <i>Contrats de location</i> ;</p> <p>(f) les passifs résultant de l'application des critères de comptabilisation d'IAS 18 <i>Produit des activités ordinaires</i> ;</p> <p>(g) les passifs au titre d'avantages du personnel entrant dans le champ d'application d'IAS 19 <i>Avantages du personnel</i> ;</p> <p>(h) les passifs résultant de l'application des critères de comptabilisation des subventions d'IAS 20 <i>Comptabilisation des subventions publiques et informations à fournir sur l'aide publique</i> ;</p> <p>(i) les passifs financiers entrant dans le champ d'application d'IAS 39 <i>Instruments financiers : Comptabilisation et évaluation</i>.</p>	
<p>4 Les passifs suivants entrent dans le champ d'application de la présente norme [en projet] (liste non exhaustive) :</p> <p>(a) les obligations liées à la mise hors service d'une immobilisation ;</p> <p>(b) les obligations liées à la remise en état ou à la réhabilitation de l'environnement ;</p> <p>(c) les créances légales ou réglementaires sur l'entité (autres que celles qui influent sur la comptabilisation et l'évaluation d'actifs ou de passifs dont traite une autre norme) ;</p> <p>(d) les contrats déficitaires, à condition que leur traitement ne soit pas déterminé par une autre IFRS. Parmi les contrats déficitaires dont le traitement n'est pas déterminé par une autre IFRS, et qui entrent donc dans le champ d'application de la présente norme [en projet], se trouvent ceux qui découlent :</p> <p>(i) de contrats de location simple entrant</p>	<p>5(c) et 9</p> <p>5 et 6</p> <p>À la demande de répondants, davantage d'exemples d'éléments entrant dans le champ d'application sont fournis.</p>

- dans le champ d'application d'IAS 17 ;
- (ii) de contrats entrant dans le champ d'application d'IAS 18 ;
 - (iii) d'engagements de prêt exclus du champ d'application d'IAS 39.

- 5 La présente norme [en projet] ne traite pas de la question de savoir si la comptabilisation d'un passif (ou un changement dans l'évaluation d'un passif) donne lieu à une charge ou à l'ajustement du coût d'un actif. Cette question est couverte par d'autres normes.
- 6 La présente norme [en projet] n'impose pas aux entités d'utiliser des termes en particulier pour désigner leurs passifs. Dans certains pays, les entités appellent «provisions» certaines catégories de passifs entrant dans le champ d'application de la présente norme [en projet]. Bien que la présente norme [en projet] ne contienne pas le terme «provision», elle n'en interdit pas l'usage dans les états financiers.

Paragraphes correspondants	IAS 37	ES 2005	Résumé des décisions
	8	8	
	Aucun	9	

Comptabilisation

7 Une entité doit comptabiliser un élément comme passif si les conditions suivantes sont réunies :

- (a) l'élément répond à la définition d'un passif (paragraphes 8 à 22) ;
- (b) l'entité peut évaluer le passif de façon fiable (paragraphes 23 et 24).

Définition d'un passif

8 Le *Cadre* définit un passif comme une obligation actuelle de l'entité résultant d'événements passés et dont l'extinction devrait se traduire pour l'entité par une sortie de ressources représentatives d'avantages économiques.

Obligation

9 L'une des caractéristiques essentielles d'un passif est l'existence d'une obligation pour l'entité. Il y a obligation pour une entité uniquement si les conditions suivantes sont réunies :

- (a) l'entité a un devoir ou une responsabilité de faire quelque chose d'une certaine façon ;
- (b) ce devoir ou cette responsabilité s'exerce envers une ou plusieurs autres parties qui obtiendront un avantage si l'entité s'en acquitte ou qui subiront un préjudice si elle omet de s'en acquitter.

10 La décision ou l'intention de la direction d'agir ou de faire quelque chose d'une certaine façon ne suffit pas à elle seule à créer une obligation, même si l'entité y est économiquement forcée par des pressions de la concurrence ou pour pouvoir poursuivre ses activités actuelles. Tant que l'entité n'a pas le devoir ou la responsabilité envers une autre partie d'agir ou de faire quelque chose d'une certaine façon, elle peut éviter de le faire. Par exemple, des dispositions légales pourraient

Paragraphes correspondants	IAS 37	ES 2005	Résumé des décisions
14, plus les indications sur le critère de probabilité des sorties en 23 et 24.		11	3.1
27 à 35 : interdisent la comptabilisation d'actifs et de passifs éventuels.			2.1
10 (définition)		12	
17		13	2.3
18 20 (deuxième tiers)		18 19 (seconde moitié)	

obliger une entité qui compte employer un certain mode de fonctionnement dans l'avenir à engager des dépenses pour l'installation de filtres à fumée. L'entité n'a aucune obligation de dépenses à ce titre, car elle peut les éviter en adoptant un autre mode de fonctionnement.

11 Il n'est pas nécessaire que l'entité connaisse l'identité de la (des) partie(s) à l'égard de qui elle a une obligation, celle-ci pouvant être à l'égard de la collectivité.

12 La plupart des obligations sont juridiquement exécutoires : elles découlent de contrats, de textes légaux ou d'autres sources de droit. Le mécanisme du droit permet de clarifier l'existence et l'étendue des obligations d'une entité. En l'absence de caractère juridiquement exécutoire, un soin particulier est nécessaire pour déterminer s'il y a obligation pour une entité. L'entité pourrait alors avoir une obligation implicite, mais seulement si les conditions suivantes sont réunies :

- (a) par ses pratiques passées, par sa politique affichée ou par une déclaration récente suffisamment explicite, l'entité indique qu'elle assumera des responsabilités particulières ;
- (b) l'entité a fait savoir qu'elle assumait ces responsabilités aux parties qui obtiendront un avantage si elle s'en acquitte ou qui subiront un préjudice si elle omet de s'en acquitter ;
- (c) en conséquence, l'entité a créé chez ces parties une attente fondée selon laquelle elles peuvent raisonnablement se fier à elle pour s'acquitter de ses responsabilités.

Incertitude quant à l'existence d'une obligation actuelle

13 Dans certaines situations, par exemple dans le cas où une procédure administrative, judiciaire ou arbitrale est en cours ou menace l'entité, l'existence d'une obligation pour l'entité pourrait être incertaine. Il pourrait y avoir incertitude quant à savoir :

- (a) si les faits créant une obligation se sont produits ou non ;

Paragraphes correspondants		Résumé des décisions
IAS 37	ES 2005	
20 (premier tiers)	19 (première moitié)	
Définition en 10 20 (dernier tiers)	Définition en 10 14 et 15	2.7
15 et 16	16	2.6

(b) comment les textes légaux s'appliquent à ces faits.

14 Dans de telles situations, la direction de l'entité doit juger s'il existe une obligation, en tenant compte de toutes les indications dont elle dispose tout en accordant davantage de poids aux plus convaincantes. La nature et l'étendue des indications disponibles dépendront des circonstances. Il pourrait s'agir :

- (a) de l'expérience que l'entité elle-même a eue d'éléments semblables ;
- (b) de l'expérience que d'autres entités ont eue d'éléments semblables ;
- (c) d'informations fournies par le demandeur ;
- (d) de rapports des personnes chargées d'instruire la procédure ;
- (e) d'opinions d'experts ;
- (f) d'indications additionnelles fournies par des événements postérieurs à la clôture, dans la mesure où ces indications ont trait à une situation qui existait à la date de clôture.

La liste qui précède n'est pas exhaustive. Lorsqu'il existe d'autres sources d'indications, la direction doit aussi tenir compte de celles-ci.

15 Le déclenchement d'une procédure contre l'entité ne constitue pas en soi un événement créant une obligation. Cela pourrait toutefois être une indication utile pour permettre d'apprécier si un événement créant une obligation s'est produit.

16 Si la direction conclut des indications dont elle dispose que l'entité a une obligation, alors, si les autres critères de comptabilisation du paragraphe 7 sont remplis, elle comptabilise un passif. Si la direction conclut des indications dont elle dispose que l'entité n'a pas d'obligation, alors elle ne comptabilise pas de passif. À la place, elle fournit les informations exigées au paragraphe 51 de la présente norme [en projet].

Paragraphes correspondants	IAS 37	ES 2005	Résumé des décisions
	15 à 16	16	Les points (c) et (d) constituent une reformulation en termes plus neutres des premières propositions rédigées par les permanents.
	Aucun	26	2.8
	16(b)	Aucun	

Obligation actuelle

- 17 Pour que la définition d'un passif soit respectée, il faut que l'entité ait une obligation *actuelle* résultant d'événements passés. C'est l'existence d'une obligation actuelle qui distingue un passif d'un simple risque.
- 18 Une obligation actuelle est une obligation inconditionnelle; elle existe indépendamment de tout événement futur. Si une entité est en mesure d'éviter une obligation par ses actions futures, elle n'a pas d'obligation actuelle.
- 19 Il arrive parfois qu'une entité ait une obligation actuelle de se tenir prête à agir d'une certaine façon en cas de réalisation d'un événement futur qu'elle ne peut empêcher de se produire. Il importe de distinguer l'obligation actuelle à exécution éventuelle (dite «stand-ready» en anglais) de toute obligation nouvelle que l'événement futur pourrait créer au moment de sa réalisation. Ainsi, supposons qu'une entité soit garante des obligations d'une autre partie à l'égard de la réhabilitation de l'environnement. L'entité n'a pas une obligation actuelle d'assurer la réhabilitation de l'environnement, car l'obligation est conditionnelle à la réalisation d'un événement futur, à savoir un manquement de l'autre partie. L'entité a toutefois une obligation actuelle de se tenir prête à entreprendre la réhabilitation de l'environnement en cas de manquement de l'autre partie. L'évaluation de cette obligation se fait en tenant compte de l'ensemble des issues possibles et des probabilités qui leur sont associées. Il se pourrait que, dans certaines situations, les indications disponibles donnent à penser que la probabilité d'une issue défavorable est si faible que le passif est non significatif.
- 20 Dans le cas où une nouvelle loi est en projet, une obligation qui découlerait de l'entrée en vigueur de cette loi ne deviendrait une obligation actuelle qu'une fois la loi quasi adoptée. Une loi est quasi adoptée lorsque les étapes de la procédure d'adoption qui restent à franchir ne peuvent pas en changer l'issue. Du fait que les procédures d'adoption diffèrent d'un pays à l'autre, l'étape à compter de laquelle il y a quasi-adoption n'est pas la même partout. Il y a donc des cas où une loi ne peut être

Paragraphes correspondants	IAS 37	ES 2005	Résumé des décisions
	19	17	2.4
	Aucun	22 à 25	2.5 L'exemple a été modifié, car les garanties seront couvertes par la norme sur les produits.
	21 et 22	20 et 21	

considérée comme quasi adopté avant son adoption effective.

- 21 L'Annexe C contient des précisions d'application sur l'identification et la comptabilisation des passifs concernant les activités de restructuration, les contrats déficitaires et les obligations liées au démantèlement d'actifs et à la réhabilitation de l'environnement.

Devant se traduire par une sortie de ressources

- 22 Selon la définition qu'en donne le *Cadre*, un passif est une obligation actuelle «dont l'extinction devrait se traduire pour l'entité par une sortie de ressources représentatives d'avantages économiques». Cette partie de la définition n'impose aucun degré de certitude particulier quant à la réalisation d'une sortie de ressources future. Toute obligation actuelle susceptible de se traduire par une sortie de ressources répond à la définition d'un passif, même si la probabilité d'une sortie de ressources est faible.

Évaluation fiable

- 23 Bon nombre de passifs qui entrent dans le champ d'application de la présente norme [en projet] ont une issue incertaine et sont évalués selon des estimations. L'utilisation d'estimations est un élément essentiel de la préparation d'états financiers et elle ne nuit pas en soi à leur fiabilité. Sauf dans des cas extrêmement rares, une entité peut déterminer un éventail d'issues possibles et peut donc évaluer le passif de façon suffisamment fiable pour que les critères de comptabilisation soient remplis.
- 24 Dans les cas extrêmement rares où une entité ne peut pas évaluer un passif de façon fiable, elle ne le comptabilise pas. À la place, elle fournit les informations exigées au paragraphe 50. Si les circonstances changent, l'entité procède à la comptabilisation initiale du passif lorsqu'il devient possible de l'évaluer de façon fiable.

[Les paragraphes 25 à 35 sont inutilisés.]

Paragraphes correspondants	IAS 37	ES 2005	Résumé des décisions
Aucun	Aucun		Dans IAS 37 et ES 2005, les précisions d'application se trouvaient dans le corps de la norme.
Aucun	Aucun		2.2
25	27		3.2 3.3
26	28		

Évaluation*

Évaluation initiale

36A Une entité doit évaluer un passif au montant qu'elle devrait raisonnablement payer pour être dégagée de son obligation actuelle à la date de clôture.

36B Le montant que l'entité devrait raisonnablement payer pour être dégagée d'une obligation correspond au moindre de trois valeurs :

- (a) la valeur actuelle des ressources nécessaires pour exécuter l'obligation, évaluée conformément à l'Annexe B ;
- (b) la somme qu'elle aurait à payer pour annuler l'obligation ;
- (c) la somme qu'elle aurait à payer pour transférer l'obligation à un tiers.

36C Il se pourrait qu'une entité soit incapable d'annuler ou de transférer une obligation entrant dans le champ d'application de la présente norme. Si rien n'indique que l'entité pourrait annuler ou transférer l'obligation pour une somme moindre, elle évalue le passif à la valeur actuelle des ressources nécessaires pour exécuter l'obligation, selon l'Annexe B.

36D La somme qu'une entité aurait à payer pour annuler ou transférer une obligation correspond au prix que l'autre partie ou le tiers demanderait, plus, le cas échéant, les coûts d'annulation ou de transfert.

Paragraphes correspondants		Résumé des décisions
IAS 37	ES 2005	
36 et 37	29	4.1(a)
Aucun	30	4.1(b)
Aucun	Aucun	4.1(c)
Aucun	Aucun	

* Cette section reprend les propositions de l'exposé-sondage ED/2010/1 *Évaluation des passifs dans IAS 37*, publié en janvier 2010.

Évaluation ultérieure

36E Une entité doit ajuster la valeur comptable d'un passif à la fin de chaque période de présentation de l'information financière afin qu'elle soit égale au montant qu'elle devrait raisonnablement payer pour être dégagée de son obligation actuelle à cette date.

36F Les variations de la valeur comptable d'un passif qui résultent du passage du temps sont comptabilisées en tant que coûts d'emprunt.

Droits à remboursement

37 Une entité qui a un droit à remboursement à l'égard d'un passif doit comptabiliser ce droit si elle peut l'évaluer de façon fiable.

38 Il peut arriver qu'une entité ait le droit de faire appel à un tiers pour obtenir tout ou partie des ressources nécessaires au règlement d'un passif. Un tel droit à remboursement peut découler, par exemple, d'un contrat d'assurance, d'une clause d'indemnisation ou d'une participation dans un fonds de gestion dédié au démantèlement, à la remise en état ou à la réhabilitation de l'environnement. L'intervention du tiers pourrait consister à rembourser l'entité pour les dépenses qu'elle a engagées, ou à régler directement le passif.

39 Pour évaluer un droit à remboursement, une entité doit utiliser des hypothèses cohérentes avec celles qu'elle utilise pour l'évaluation du passif correspondant.

40 Une entité doit présenter un droit à remboursement comme un actif dans l'état de la situation financière plutôt que de le porter en compensation du passif correspondant.

41 Du fait que le remboursement est à recevoir d'un tiers, il n'y a pas de droit de compensation juridiquement exécutoire.

		Paragraphes correspondants	Résumé des décisions
		IAS 37	ES 2005
		59	43
		60	45
		53	46
		55	47
		Aucun	Aucun
		53 (deuxième phrase)	48
			5.1 5.2

C'est pourquoi on présente séparément le passif et le droit de remboursement. Si l'entité n'est pas redevable de la somme nécessaire au règlement de l'obligation en cas de défaut de paiement du tiers, cette somme ne constitue pas un passif pour l'entité et celle-ci n'en tient pas compte pour évaluer son passif.

- 42 Dans l'état du résultat global, l'entité peut présenter la charge relative au passif nette des produits résultant de l'actif que constitue le droit à remboursement.

Décomptabilisation

- 43 **Une entité doit décomptabiliser un passif lorsque l'obligation est exécutée, annulée, transférée à un tiers ou éteinte.**

Informations à fournir

- 44 **Une entité doit indiquer la nature de ses passifs et les montants comptabilisés à leur égard dans son état de la situation financière.**

- 45 Pour se conformer au paragraphe 44, une entité doit indiquer, pour chaque catégorie de passifs comptabilisés :
- (a) une description de la nature de l'obligation ;
 - (b) la valeur comptable du passif à la date de clôture ;
 - (c) la description, le cas échéant, de la participation de l'entité dans un fonds établi pour capitaliser le passif ainsi que de toute restriction interdisant à l'entité l'accès aux actifs du fonds ;
 - (d) le montant de tout actif comptabilisé au titre d'un droit à remboursement.

Paragraphes correspondants	IAS 37	ES 2005	Résumé des décisions
	56 à 58	49	
	54	50	
	61 et 62	51	
	Aucun	Aucun	Le mode de présentation des IFRS exige l'énonciation de principes.
	85(a)	67	
	84	67	
	IFRIC 5, paragraphe 11	Aucun	
	85(c)	68(d)	

- évalué de façon fiable ;
- (c) une indication des incertitudes relatives au montant ou au calendrier des sorties de ressources, le cas échéant ;
 - (d) l'existence, le cas échéant, d'un droit à remboursement.
- 51 Si, dans une situation d'incertitude telle que celles décrites aux paragraphes 13 à 15, une entité juge qu'il n'en résulte pas de passif pour elle, elle doit, à moins que la probabilité d'une quelconque sortie de ressources soit faible, fournir les informations suivantes :
- (a) une description des circonstances ;
 - (b) une indication des effets financiers possibles ;
 - (c) une indication des incertitudes relatives au montant ou au calendrier des sorties de ressources, le cas échéant ;
 - (d) l'existence, le cas échéant, d'un droit à remboursement.
- 52 **Une entité doit fournir des informations qui permettent de connaître les coûts actuels et les coûts prévus des activités de restructuration.**
- 53 Pour se conformer au paragraphe 52, l'entité doit fournir les informations suivantes pour chaque restructuration :
- (a) une description de la nature de la restructuration, précisant les faits et les circonstances qui y ont mené ainsi que sa date d'achèvement prévue ;
 - (b) pour chaque secteur à présenter, le total des coûts prévus au titre de la restructuration, le montant des coûts engagés à ce titre au cours de la période et le cumul à ce jour ;
 - (c) le calendrier prévu des sorties de ressources économiques futures.
- 54 Une entité doit fournir les informations exigées au paragraphe 53 :

Paragraphes correspondants	IAS 37	ES 2005	Résumé des décisions
51	Passifs éventuels : 86, 88 et 91 (Actifs éventuels : 89 et 90)	Aucun	6.1
52	Aucun	Aucun	Principe
53	Aucun	Aucun	6.2
54			

Paragraphes correspondants	Résumé des décisions	
IAS 37	ES 2005	
Aucun	Aucun	6.2
92	71	
95	72	

- (a) pour la période où elle entame la mise en œuvre d'un plan de restructuration ou annonce les grandes lignes de ce plan aux personnes touchées ;
- (b) pour toutes les périodes ultérieures, jusqu'à l'entier achèvement de la restructuration.

55 Dans des situations extrêmement rares, on peut s'attendre à ce que la communication de tout ou partie des informations à fournir selon les paragraphes 44 à 54 cause un préjudice grave à l'entité dans un litige l'opposant à d'autres parties et dont la question fait l'objet du passif. Dans une telle situation, une entité n'a pas à fournir les informations qui lui sont gravement préjudiciables. Elle doit toutefois présenter de façon générale la nature du litige, et mentionner qu'elle ne fournit pas certaines informations, en précisant pourquoi.

Date d'entrée en vigueur et dispositions transitoires

Date d'entrée en vigueur

56 Une entité doit appliquer la présente norme [en projet] dans ses états financiers annuels des exercices ouverts à compter du [date à déterminer]. Une application anticipée est autorisée. Une entité qui applique la présente norme [en projet] dans ses états financiers d'une période antérieure doit l'indiquer.

Dispositions transitoires

- 57 [Le Conseil n'a pas encore délibéré des dispositions transitoires.]

Retrait d'IAS 37, d'IFRIC 5 et d'IFRIC 6

- 59 La présente norme [en projet] remplace IAS 37 *Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels*, IFRIC 5 *Droits aux intérêts émanant de fonds de gestion dédiés au démantèlement, à la remise en état et à la réhabilitation de l'environnement* et IFRIC 6 *Passifs découlant de la participation à un marché spécifique – déchets d'équipements électriques et électroniques*.

Paragraphes correspondants	IAS 37	ES 2005	Résumé des décisions
93 et 94		72	
Aucun		73	

Annexe A

Définitions

La présente annexe fait partie intégrante de la norme [en projet].

		Paragraphe	correspon-	Résumé des
		IAS 37	ES 2005	décisions
contrat déficitaire	Contrat comportant des obligations dont le respect entraîne des coûts inévitables qui sont supérieurs aux avantages économiques attendus du contrat.	10	10	
contrat non (entièrement) exécuté	Contrat dont les deux parties n'ont exécuté aucune des obligations qui leur incombent ou dont elles ont partiellement exécuté celles-ci dans la même proportion.	3	3	
passif	Obligation actuelle de l'entité, qui résulte d'événements passés et dont l'exécution devrait se traduire pour l'entité par une sortie de ressources représentatives d'avantages économiques.	10, 12 et 13	10	

Annexe B

Évaluation de la valeur actuelle des ressources nécessaires pour l'exécution d'une obligation *

La présente annexe fait partie intégrante de la norme [en projet].

Les éléments du calcul

- B1 La valeur actuelle des ressources nécessaires pour l'exécution d'une obligation doit être estimée en tenant compte de deux éléments :
- (a) les sorties de ressources attendues et la valeur temps de l'argent (voir les paragraphes B2 à B14) ;
 - (b) le risque que les sorties réelles de ressources puissent au bout du compte différer des sorties attendues (voir les paragraphes B15 à B17).

Sorties de ressources attendues et valeur temps de l'argent

Méthode de la valeur actuelle attendue

- B2 Il se pourrait que le montant ou l'échéancier des sorties de ressources nécessaires pour l'exécution d'une obligation soient incertains. En d'autres termes, il se pourrait que plus d'une issue soit possible. Toutes les issues possibles ont une incidence sur le montant que l'entité devrait raisonnablement payer pour être dégagée de son obligation. Plus une issue particulière est probable, plus grand en est l'effet sur le montant que l'entité devrait raisonnablement payer. Par conséquent, si l'issue est conditionnée par la réalisation ou la non-réalisation d'événements futurs incertains, l'évaluation du passif reflète l'incertitude relative à ces événements.

Paragraphes	corres-pondants	Résumé des décisions
IAS 37	ES 2005	
42	35	4.1(d)
39 et 40	31 et 33	

* Cette section reprend les propositions de l'Annexe B de l'exposé-sondage ED/2010/1 *Évaluation des passifs dans IAS 37*, publié en janvier 2010.

- B3 On doit prendre en compte l'éventail des issues possibles et de leurs effets en estimant la valeur attendue des sorties de ressources. Estimer la valeur actuelle attendue suppose :
- (a) de déterminer toutes les issues possibles ;
 - (b) d'établir une estimation non biaisée du montant et de l'échéancier des sorties de ressources correspondant à chacune de ces issues (voir les paragraphes B5 à B13) ;
 - (c) de déterminer la valeur actuelle de ces sorties de ressources (voir le paragraphe B14) ;
 - (d) d'établir une estimation non biaisée de la probabilité de chaque issue.

La valeur actuelle attendue correspond à l'espérance mathématique (moyenne pondérée par les probabilités respectives) des valeurs actuelles des différentes sorties de ressources correspondant aux issues possibles.

- B4 Dans certains cas, il se pourrait qu'une entité ait accès à des données abondantes et qu'elle soit capable de faire ressortir un grand nombre d'issues possibles. Dans d'autres cas, il se pourrait que les informations disponibles pour l'entité soient plus limitées. Même si des éléments indiquent que les issues possibles sont très nombreuses, il n'est pas toujours nécessaire de considérer les distributions de littéralement toutes ces issues en se servant de modèles et de méthodes complexes. Au contraire, un nombre limité d'issues et de probabilités discrètes peut souvent fournir une estimation raisonnable de la distribution des issues possibles.

Estimations des sorties de ressources (paragraphe B3(b))

Dispositions générales

- B5 Les estimations des sorties de ressources nécessaires pour l'exécution de l'obligation doivent :

Paragraphes	correspondants	Résumé des décisions
IAS 37	ES 2005	
Aucun	Aucun	4.3
Aucun	Aucun	4.3
Aucun	Aucun	4.3

Paragraphes IAS 37	corres- pondants ES 2005	Résumé des décisions
(a) intégrer, d'une façon non biaisée, l'ensemble des informations disponibles sur le montant, l'échéancier et la probabilité des flux de trésorerie futurs pertinents ;		
(b) être cohérentes avec les prix de marché observables, s'il en est de disponibles.		
Les sorties de ressources futures pertinentes		
B6 Sont pertinentes les sorties de ressources qui ont une incidence sur le montant que l'entité devrait raisonnablement payer pour être dégagée de son obligation actuelle.	Aucun	Aucun
<i>Obligations exécutées par voie de paiements à une autre partie</i>	Aucun	Aucun
B7 Si l'obligation est exécutée par voie de paiements à une autre partie, les sorties de ressources pertinentes comprennent :		
(a) les paiements versés à l'autre partie ;		
(b) les coûts associés, tels que des honoraires juridiques externes ou les coûts d'un service juridique interne imputables à cette obligation.		
<i>Obligations exécutées par l'exécution d'un service</i>		
B8 Certains types d'obligations seront exécutés par l'exécution d'un service à une date future. Sous réserve de l'exception énoncée au paragraphe B9, les sorties de ressources pertinentes dans le cas de telles obligations correspondent aux sommes que l'entité devrait raisonnablement payer à un entrepreneur à cette date future pour qu'il exécute le service en son nom, à savoir :	Aucun	Aucun
(a) s'il existe un marché pour ce service, le prix que l'entité estime qu'un entrepreneur demanderait à cette date future pour exécuter le service au nom de l'entité ;		
(b) s'il n'existe pas de marché pour ce service, une estimation du prix que l'entité demanderait à un tiers		

à cette date future pour exécuter le service. L'estimation doit prendre en compte les coûts que l'entité s'attend à engager et la marge qu'elle exigerait afin d'exécuter le service.

- B9 Si l'obligation consiste en un contrat déficitaire découlant d'une transaction entrant dans le champ d'application d'IAS 18 *Produits des activités ordinaires* ou d'IFRS 4 *Contrats d'assurance*, les sorties de ressources futures pertinentes correspondent aux coûts que l'entité s'attend à engager pour exécuter ses obligations contractuelles.

Impôt sur le résultat

- B10 Les sorties de ressources pertinentes sont évaluées avant impôt parce qu'IAS 12 *Impôts sur le résultat* s'applique aux conséquences fiscales.

Sources d'indications

- B11 L'estimation du montant, de l'échéancier et de la probabilité des sorties de ressources futures fait appel au jugement de la direction de l'entité, complété par l'expérience de transactions similaires et, dans certains cas, par des rapports d'experts indépendants. Il faut que la direction s'assure d'utiliser toutes les indications disponibles pour établir l'éventail des issues possibles et des sorties de ressources associées à chacune d'elles, en donnant le plus de poids aux indications les plus convaincantes. Les indications à considérer comprennent les informations supplémentaires fournies, le cas échéant, par les événements postérieurs à la date de clôture, mais seulement dans la mesure où ces informations se rapportent à l'obligation qui existait à la fin de la période de présentation de l'information financière.

Événements futurs

- B12 Une entité tient compte des événements futurs qui pourraient avoir une incidence sur les sorties de ressources nécessaires pour l'exécution de l'obligation actuelle. Par exemple, il se pourrait que l'expérience de l'entité lui indique que les prix

Paragraphes IAS 37	corres- pondants ES 2005	Résumé des décisions
Aucun	Aucun	4.5
41	34	
38	32	
48 et 49	41 et 42	

demandés par les entrepreneurs pour le nettoyage d'un site peuvent diminuer dans l'avenir en raison d'avancées technologiques. L'entité prévoirait alors une issue qui serait fonction de la disponibilité d'une nouvelle technologie. Compte tenu des indications ayant trait à cette technologie, elle estimerait les effets de celle-ci sur les prix futurs et sur la probabilité de réalisation de l'issue.

- B13 Une entité tient compte des événements futurs qui pourraient avoir une incidence sur les sorties de ressources sans modifier la nature de l'obligation. En revanche, elle ne tient pas compte des événements futurs – tels qu'un changement dans la législation – qui modifieraient ou effaceraient son obligation actuelle ou lui créeraient de nouvelles obligations.

Valeur actuelle (paragraphe B3(c))

- B14 La valeur actuelle des sorties de ressources attendues doit être calculée à l'aide de taux d'actualisation qui reflètent :
- (a) les appréciations actuelles de la valeur temps de l'argent par le marché ;
 - (b) les risques spécifiques au passif en cause (mais seulement si et dans la mesure où ces risques sont pris en compte au moyen de l'ajustement du taux d'actualisation plutôt que par les autres méthodes mentionnées au paragraphe B16).

Risque

- B15 Une entité doit considérer le risque que les sorties de ressources réelles puissent au bout du compte différer des sorties de ressources attendues. Elle le fait au moyen d'un ajustement pour risque, qui correspond à une évaluation de la somme qu'elle devrait raisonnablement payer en plus de la valeur actuelle attendue des sorties de ressources afin d'être dégagée du risque.
- B16 Un ajustement pour risque peut prendre trois formes :

Paragraphes IAS 37	corres- pondants ES 2005	Résumé des décisions
50	42	
45 à 47	38 et 39	
42	35	4.4

Paragraphes	corres-pondants	Résumé des décisions
IAS 37	ES 2005	
<p>(a) un ajustement des estimations de sorties de ressources futures ;</p> <p>(b) un ajustement du taux d'actualisation utilisé pour le calcul de la valeur actuelle des sorties de ressources futures ;</p> <p>(c) un ajustement de la valeur actuelle attendue des sorties de ressources futures, une fois cette valeur calculée.</p> <p>Le choix de la méthode la plus appropriée pour incorporer un ajustement pour risque dépend de la nature du risque et de l'allure des sorties de ressources futures estimées. Lorsque l'ajustement pour risque prend la forme d'un ajustement du taux d'actualisation, le taux d'actualisation ajusté est normalement inférieur au taux sans risque.</p>	40	
<p>B17 Il faut être prudent lorsqu'on exerce son jugement en situation d'incertitude, afin de ne pas sous-évaluer les passifs. Toutefois, l'incertitude ne justifie pas de les surévaluer délibérément. Il faut veiller à ne pas prendre en compte deux fois les ajustements pour risque, ce qui entraînerait une surévaluation du passif. Par exemple, si on majore, pour tenir compte du risque, les sorties de ressources estimées correspondant à une issue particulièrement défavorable, il ne faut pas traiter ensuite cette issue comme ayant une probabilité de réalisation supérieure à ce qui est réaliste. De même, on ne reflète pas dans le taux d'actualisation des risques pour lesquels les estimations de flux de trésorerie futurs ont été ajustées.</p>	43	36

Évaluation ultérieure

B18 Le paragraphe 36E impose aux entités d'ajuster la valeur comptable de leurs passifs à la fin de chaque période de présentation de l'information financière de façon à ce qu'elle devienne égale au montant qu'elles devraient raisonnablement payer pour être déchargées de leur obligation actuelle à cette date. La réévaluation de la valeur actuelle des ressources nécessaires pour l'exécution de l'obligation tient compte des modifications d'estimation des éléments suivants :

- (a) les sorties de ressources attendues ;
- (b) les appréciations de la valeur temps de l'argent par le marché ;
- (c) le risque que les sorties de ressources réelles puissent au bout du compte différer des sorties attendues.

Les modifications d'estimation des sorties de ressources attendues pourraient découler de modifications d'estimation du montant des sorties de ressources associées à une issue particulière, de l'échéancier de ces sorties de ressources ou de la probabilité de réalisation de cette issue.

B19 Les estimations sont subjectives et il importe non seulement qu'elles représentent fidèlement la situation à la fin de la période de présentation de l'information financière, mais aussi que les modifications d'estimation représentent fidèlement ce en quoi la situation a changé pendant la période.

Paragraphes	corres-pondants	Résumé des décisions
IAS 37	ES 2005	
Aucun	44	
Aucun	Aucun	

Annexe C

Guide d'application

La présente annexe fait partie intégrante de la norme [en projet].

Pertes d'exploitation futures

C1 Des pertes d'exploitation futures ne doivent pas donner lieu à la comptabilisation d'un passif. De telles pertes ne répondent pas à la définition d'un passif, puisqu'il n'existe pas d'obligation actuelle découlant d'un événement passé.

C2 Le fait qu'une entité s'attende à des pertes d'exploitation futures indique que certains de ses actifs pourraient s'être dépréciés ou que certains de ses contrats pourraient être déficitaires. L'entité soumet alors ses actifs à des tests de dépréciation en appliquant IAS 36 *Dépréciation d'actifs* et, le cas échéant, comptabilise des passifs au titre des contrats déficitaires en appliquant les paragraphes C7 à C10.

Coûts de restructuration

C3 Voici des exemples d'événements habituellement qualifiés de restructuration :

- (a) la vente ou l'abandon d'une branche d'activité ;
- (b) la fermeture des établissements situés dans un pays ou une région donné, ou la délocalisation d'activités ;
- (c) un changement apporté à la structure de direction, tel que la suppression d'un niveau hiérarchique ;
- (d) des réorganisations ayant pour effet de modifier la nature ou de recentrer les activités de l'entité.

C4 Le coût associé à une restructuration ne donne lieu à un passif pour une entité qu'une fois que celle-ci a une obligation actuelle – c'est-à-dire un devoir ou une

Paragraphes IAS 37	correspondants ES 2005	Résumé des décisions
63 et 64	52 et 53	
65	54	
70	60	
71	61 62 (première moitié) et	7.1

responsabilité actuels de verser un paiement à une autre partie – au titre de ce coût. Le fait que la direction d'une entité décide d'entreprendre une restructuration ne suffit pas à créer une telle obligation. Même lorsque l'entité annonce un plan de restructuration ou enclenche la mise en œuvre, les coûts de restructuration qu'elle pourrait éviter en changeant de plan ou en revenant sur ses intentions n'entraînent pas une obligation pour elle.

C5 Par conséquent, un coût associé à une restructuration doit donner lieu à la comptabilisation d'un passif par l'entité de la même façon que si ce coût était engagé indépendamment de la restructuration. Par exemple :

- (a) une entité doit appliquer les dispositions des paragraphes [132] à [143] d'IAS 19 *Avantages du personnel* aux indemnités qu'elle accorde lorsqu'elle met fin à des contrats de travail ;
- (b) une entité doit appliquer les dispositions [en projet] relatives aux contrats déficitaires des paragraphes C7 à C10 aux éléments suivants :
 - (i) les coûts inévitables que le contrat continuera de générer sur sa durée résiduelle et qui excèdent les avantages économiques que l'entité attend du contrat ;
 - (ii) les coûts engagés pour résilier un contrat avant terme ;
- (c) une entité doit comptabiliser des passifs pour les autres coûts rattachés à une restructuration – tels que les coûts de recyclage ou de remplacement du personnel conservé, les coûts de regroupement ou de fermeture d'établissements, ou les investissements dans de nouveaux systèmes et réseaux de distribution – lorsqu'elle assume un passif pour chacun de ces coûts, ce qui a habituellement lieu lorsqu'elle reçoit les biens ou les services qui se rattachent à l'activité en cause.

C6 Une entité doit présenter les informations à fournir au sujet de ses activités de restructuration selon les paragraphes 52 à 54. Une entité qui, après la date de clôture, entame la mise en œuvre d'un plan de restructuration ou annonce les grandes

Paragraphes	correspondants	Résumé des décisions
IAS 37	ES 2005	
	BC68	
72 à 83	62 (seconde moitié) 63 64 65	Les références en (a) seront mises à jour une fois adoptée la version définitive des modifications à apporter aux dispositions d'IAS 19 afférentes aux indemnités de fin de contrat de travail.
	66	Ajout d'un renvoi pour souligner l'existence d'une nouvelle obligation

lignes de ce plan aux personnes touchées doit se conformer aux obligations en matière d'informations à fournir d'IAS 10 *Événements postérieurs à la période de reporting*.

Contrats déficitaires

- C7 De nombreux contrats (tels que certains bons de commande courants) peuvent être annulés sans que l'autre partie soit dédommagée, et, par conséquent, ne donnent naissance à aucune obligation alors qu'ils demeurent non (entièrement) exécutés. D'autres contrats établissent des droits et des obligations pour chacune des parties contractantes, alors même qu'ils demeurent non entièrement exécutés. Ces derniers contrats deviennent déficitaires lorsque le respect des obligations qu'ils comportent entraîne des coûts inévitables qui sont supérieurs aux avantages économiques attendus. Dans le cas où un événement ou une situation rend un contrat déficitaire, l'entité comptabilise un passif.
- C8 Il arrive qu'un contrat devienne déficitaire à la suite d'événements indépendants de la volonté de l'entité. Par exemple, supposons qu'un contrat impose à l'entité de prendre livraison de certains biens ou de recevoir certains services à un prix déterminé. Le contrat pourrait devenir déficitaire en cas de baisse du prix de marché des produits ou des services en cause, si, en raison de cette baisse, les avantages qu'elle peut tirer de ces produits ou services sont susceptibles d'être inférieurs au prix auquel elle s'est engagée à les acheter.
- C9 Il arrive aussi que l'événement qui rend le contrat déficitaire est une action de l'entité. En pareils cas, l'entité ne doit pas comptabiliser de passif au titre du contrat déficitaire tant qu'elle n'a pas accompli l'action. Par exemple :
- (a) il se pourrait qu'un contrat devienne déficitaire parce que l'entité cesse d'exercer les droits que lui confère le contrat, tout en demeurant soumise à l'obligation d'effectuer les paiements prévus au contrat. L'entité ne doit pas comptabiliser de passif tant qu'elle n'a pas cessé d'exercer les droits que lui confère le contrat ;
- (b) il se pourrait qu'une entité décide de résilier un contrat qu'elle n'avait pas déterminé auparavant

Paragraphes correspondants	IAS 37	ES 2005	Résumé des décisions
			d'information.
	66 et 67	55 (première phrase) 56	
	Aucun	57 (première moitié)	7.2
	Aucun	55 (deuxième phrase) 57 (seconde moitié) 64	7.2 Dans ES 2005, les indications sur les coûts de résiliation des contrats étaient contenues dans les indications sur les coûts de restructuration (constituant le sous alinéa (ii) de l'alinéa C5(c) ci-

comme étant déficitaire. Si les coûts de résiliation rendent le contrat déficitaire, l'entité doit comptabiliser un passif au moment où elle résilie le contrat selon les termes prévus au contrat. Par exemple, il y aurait résiliation au moment où l'entité donne avis écrit à l'autre partie, dans les délais prescrits par le contrat.

C10 Le passif s'évalue au montant que l'entité devrait raisonnablement payer à la date de clôture pour être dégagée du contrat déficitaire, conformément aux paragraphes 36A à 36F. Par exemple, si le contrat de location simple d'un bien immobilier est devenu déficitaire parce que l'entité n'utilise plus l'immeuble, l'entité évalue le contrat de location simple déficitaire comme valant le moindre des trois montants suivants :

- (a) la valeur actuelle des loyers de location restant à payer, minorée de la valeur estimée des loyers de sous-location que l'entité pourrait raisonnablement tirer du bien immobilier. Les loyers de sous-location sont pris en compte même si l'entité n'a pas l'intention de sous-louer ;
- (b) la pénalité que l'entité devrait payer au bailleur pour résilier le contrat de location à la date de clôture, majorée des autres coûts de résiliation éventuels ;
- (c) la somme qu'une tierce partie exigerait pour reprendre le bail à la date de clôture, majorée des coûts de transfert éventuels.

Lorsque rien n'indique que l'entité pourrait annuler le contrat de location ou le transférer à une tierce partie pour un montant moindre, l'entité évalue le passif correspondant au contrat de location simple déficitaire au montant mentionné en (a).

C11 Avant de comptabiliser un passif au titre d'un contrat déficitaire, l'entité comptabilise toute perte de valeur subie par les actifs liés à ce contrat, en application d'IAS 36.

Paragraphes	corres-pondants	Résumé des décisions
IAS 37	ES 2005	
		dessus). Mais ces indications s'appliquent à tous les coûts de résiliation de contrats, <i>quels qu'ils soient</i> , d'où la proposition de déplacer ce sous-alinéa ici.
68	58	7.2
69	59	

Démantèlement et réhabilitation de l'environnement

Obligations de démantèlement et de réhabilitation de l'environnement

- C12 Il se pourrait qu'une entité ait l'obligation de démanteler une usine (telle qu'une centrale nucléaire) ou certains types d'équipement (tel que des automobiles) ou encore de procéder à la réhabilitation de l'environnement (comme dépolluer l'eau ou remettre en état un site minier). Seules des obligations actuelles, c'est-à-dire qui existent indépendamment des actions futures de l'entité, donnent lieu à des passifs. Par exemple, une entité qui exploite des installations pétrolières ou une centrale nucléaire pourrait avoir l'obligation actuelle de remédier aux dommages causés à l'environnement par ses activités d'exploitation passées. Toutefois, elle n'a pas d'obligation actuelle de remédier à des dommages futurs, même si elle s'attend à causer d'autres dommages par la poursuite de ses activités.

Fonds de gestion dédiés au démantèlement et à la réhabilitation de l'environnement

- C13 Parfois, des entités contribuent à un fonds de gestion distinct (dit fonds de démantèlement) qui permet de séparer les actifs destinés à financer tout ou partie des coûts de démantèlement d'usines, d'équipement ou de réhabilitation de l'environnement.

- C14 Les dispositions [en projet] des paragraphes C15 à C19 s'appliquent lorsqu'une entité contribue à un fonds de démantèlement présentant les caractéristiques suivantes :
- (a) les actifs sont gérés séparément (soit en étant détenus dans une entité juridique distincte, soit en tant qu'actifs séparés au sein d'une autre entité) ;
 - (b) le droit d'accès de l'entité aux actifs est restreint.

Paragraphes	correspondants	Résumé des décisions
IAS 37	ES 2005	
19	17	
IFRIC 5 paragraphe1		
IFRIC 5 paragraphe 4		

Participation dans le fonds

C15 L'entité doit comptabiliser séparément sa participation dans un fonds de démantèlement ou de réhabilitation de l'environnement, d'une part, et son passif correspondant aux coûts de démantèlement ou de réhabilitation de l'environnement, d'autre part, à moins qu'elle ne soit pas astreinte à payer ces coûts en cas de défaut de paiement de la part du fonds.

C16 L'entité doit déterminer si elle détient le contrôle, un contrôle conjoint ou une influence notable sur le fonds en se référant à IAS 27 *États financiers consolidés et individuels*, IAS 28 *Participations dans des entreprises associées*, IAS 31 *Participations dans des coentreprises* et à SIC-12 *Consolidation — Entités ad hoc*. Si tel est le cas, elle doit comptabiliser sa participation dans le fonds selon ces normes.

C17 Si tel n'est pas le cas, l'entité doit comptabiliser et évaluer son droit de recevoir un remboursement selon les dispositions [en projet] des paragraphes 37 à 42 de la présente norme [en projet]. L'entité doit comptabiliser en résultat net les variations de la valeur comptable de son droit à recevoir un remboursement, autres que celles attribuables à des contributions versées au fonds ou à des paiements en provenance du fonds, lorsque ces variations ont lieu.

C18 Une participation résiduelle dans un fonds, qui s'étend au-delà d'un droit à remboursement – tel qu'un droit contractuel à des distributions une fois que tout le démantèlement a été achevé ou lors de la liquidation du fonds – n'entre pas dans le champ d'application de la présente norme [en projet]. Il se pourrait qu'une telle participation constitue un instrument de capitaux propres entrant dans le champ d'application d'IFRS 9 *Instruments financiers*.

Paragraphes IAS 37	corres- pondants ES 2005	Résumé des décisions
IFRIC 5 paragraphe 7		
IFRIC 5 paragraphe 8		
IFRIC 5 paragraphe 9		9.1
IFRIC 5 paragraphe 5		

Obligations d'effectuer des contributions supplémentaires

C19 Il se pourrait que l'entité ait l'obligation d'effectuer des contributions supplémentaires, par exemple en cas de faillite d'un autre contributeur ou en cas d'insuffisance des actifs détenus par le fonds, pour permettre à celui-ci d'honorer ses obligations de remboursement. Lorsque l'obligation entre dans le champ d'application d'IAS 39 *Instruments financiers: Comptabilisation et évaluation* ou d'IFRS 4 *Contrats d'assurance*, l'entité doit appliquer ces normes. Autrement, elle doit appliquer la présente norme [en projet].

Paragraphe	correspondants	Résumé des décisions
IAS 37	ES 2005	
IFRIC 5 paragraphe 10		9.2

PROJET

Annexe D

Amendements d'autres normes

[Non encore rédigés.]

Approbation d'IFRS X par le Conseil

[À insérer après vote.]

Base des conclusions

[Non encore rédigée.]