



**IFRS<sup>®</sup>**

Accounting

Novembre 2024

# Exposé-sondage

Normes IFRS<sup>®</sup> de comptabilité

## Base des conclusions de l'exposé-sondage

### Provisions — Améliorations ciblées

#### Projet de modification d'IAS 37

Date limite de réception des commentaires : le 12 mars 2025

Base des conclusions de l'exposé-sondage  
***Provisions — Améliorations ciblées***  
Projet de modification d'IAS 37  
*Date limite de réception des commentaires : le 12 mars 2025*

Basis of Conclusions on Exposure Draft IASB/ED/2024/8/BC is published by the International Accounting Standards Board (IASB) for comment only. Comments need to be received by **12 March 2025** and should be submitted by email to [commentletters@ifrs.org](mailto:commentletters@ifrs.org) or online at <https://www.ifrs.org/projects/open-for-comment/>.

All comments will be on the public record and posted on our website at [www.ifrs.org](http://www.ifrs.org) unless the respondent requests confidentiality. Such requests will not normally be granted unless supported by a good reason, for example, commercial confidence. Please see our website for details on this policy and on how we use your personal data.

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

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

© 2024 IFRS Foundation

**All rights reserved.** Reproduction and use rights are strictly limited. Please contact the Foundation for further details at [permissions@ifrs.org](mailto:permissions@ifrs.org).

Copies of IASB publications may be ordered from the Foundation by emailing [customerservices@ifrs.org](mailto:customerservices@ifrs.org) or by visiting our shop at <https://shop.ifrs.org>.

This French translation of the Basis for Conclusions that accompanies the Exposure Draft *Provisions—Targeted Improvements* and related material contained in this publication has not been approved by the Review Committee appointed by the IFRS Foundation.



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

The Foundation is a not-for-profit corporation under the General Corporation Law of the State of Delaware, USA and operates in England and Wales as an overseas company (Company number: FC023235) with its principal office in the Columbus Building, 7 Westferry Circus, Canary Wharf, London, E14 4HD.

#### **Attribution to CPA Canada**

The IFRS Foundation acknowledges that the Basis of Conclusions that accompanies the Exposure Draft *Provisions—Targeted Improvements* has been translated from English into French by the Chartered Professional Accountants of Canada (CPA Canada) as part of CPA Canada's ongoing commitment to the accounting profession.

Base des conclusions de l'exposé-sondage  
***Provisions — Améliorations ciblées***  
Projet de modification d'IAS 37  
*Date limite de réception des commentaires : le 12 mars 2025*

La base des conclusions qui accompagne l'exposé-sondage IASB/ES/2024/8 est publiée par l'International Accounting Standards Board (IASB) pour commentaires uniquement. Les commentaires doivent être reçus d'ici le **12 mars 2025** et transmis par voie électronique, à [commentletters@ifrs.org](mailto:commentletters@ifrs.org), ou en ligne, à l'adresse <https://www.ifrs.org/projects/open-for-comment/>.

Tous les commentaires seront rendus publics et mis en ligne sur notre site Web, à [www.ifrs.org](http://www.ifrs.org), à moins que les répondants ne demandent qu'ils demeurent confidentiels en invoquant des raisons pertinentes, tel le secret commercial. Voir notre site Web pour obtenir de plus amples informations à ce sujet ou pour prendre connaissance de notre politique de protection des renseignements personnels.

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

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

© 2024 IFRS Foundation

**Tous droits réservés.** Les droits de reproduction et d'utilisation sont strictement limités. Pour de plus amples renseignements, communiquer avec l'IFRS Foundation à l'adresse [permissions@ifrs.org](mailto:permissions@ifrs.org).

Il est possible d'obtenir des exemplaires des publications de l'IASB auprès de l'IFRS Foundation. S'adresser à [customerservices@ifrs.org](mailto:customerservices@ifrs.org) ou visiter notre boutique en ligne à <https://shop.ifrs.org>.

La traduction française de la base des conclusions qui accompagne l'exposé-sondage *Provisions — Améliorations ciblées* n'a pas été approuvée par un comité de révision désigné par l'IFRS Foundation. L'IFRS Foundation est titulaire des droits d'auteur de cette traduction française.



L'IFRS Foundation est titulaire de marques de commerce qu'elle a déposées dans le monde entier, dont « IAS<sup>®</sup> », « IASB<sup>®</sup> », le logo « IASB<sup>®</sup> », « IFRIC<sup>®</sup> », « IFRS<sup>®</sup> », le logo « IFRS<sup>®</sup> », « IFRS for SMEs<sup>®</sup> », le logo « IFRS for SMEs<sup>®</sup> », le logo « Hexagon Device », « International Accounting Standards<sup>®</sup> », « International Financial Reporting Standards<sup>®</sup> », « NIIF<sup>®</sup> », « SIC<sup>®</sup> », « ISSB<sup>™</sup> » et « SASB<sup>®</sup> ». Des renseignements supplémentaires concernant les marques de commerce de l'IFRS Foundation sont disponibles auprès de celle-ci.

L'IFRS Foundation est une organisation à but non lucratif constituée en vertu de la General Corporation Law de l'État du Delaware, aux États-Unis, qui exerce ses activités en Angleterre et au Pays de Galles en tant que société étrangère (numéro : FC023235), et dont le bureau principal est situé au Columbus Building, 7 Westferry Circus, Canary Wharf, Londres, E14 4HD, Royaume-Uni.

#### **Reconnaissance du rôle de CPA Canada**

L'IFRS Foundation souligne que la base des conclusions qui accompagne l'exposé-sondage *Provisions — Améliorations ciblées* est traduite de l'anglais vers le français par Comptables professionnels agréés du Canada (CPA Canada) dans le cadre de son engagement continu à l'égard de la profession comptable.

**SOMMAIRE**

	<i>à partir du paragraphe</i>
<b>CONTEXTE</b>	<b>BC1</b>
<b>DÉFINITIONS ET CRITÈRE DE L'EXISTENCE D'UNE OBLIGATION ACTUELLE</b>	<b>BC3</b>
Raisons qui sous-tendent le projet de modification	<b>BC4</b>
Révision du <i>Cadre conceptuel</i>	<b>BC17</b>
Projet de modification d'IAS 37	<b>BC21</b>
Projet de modification du guide de mise en œuvre d'IAS 37	<b>BC55</b>
<b>ÉVALUATION — DÉPENSE NÉCESSAIRE À L'EXTINCTION D'UNE OBLIGATION</b>	<b>BC63</b>
<b>ÉVALUATION — TAUX D'ACTUALISATION</b>	<b>BC67</b>
Détermination du taux d'actualisation	<b>BC67</b>
Modalités d'application	<b>BC81</b>
<b>INFORMATIONS À FOURNIR — TAUX D'ACTUALISATION</b>	<b>BC83</b>
<b>RETRAIT D'IFRIC 6 ET D'IFRIC 21</b>	<b>BC86</b>
<b>DISPOSITIONS TRANSITOIRES</b>	<b>BC87</b>
Entités qui appliquent les Normes IFRS de comptabilité	<b>BC87</b>
Nouveaux adoptants des Normes IFRS de comptabilité	<b>BC99</b>
<b>INFORMATIONS À FOURNIR — FILIALES N'AYANT PAS D'OBLIGATION D'INFORMATION DU PUBLIC</b>	<b>BC101</b>
<b>MODIFICATIONS CORRÉLATIVES D'AUTRES NORMES IFRS DE COMPTABILITÉ</b>	<b>BC106</b>
Modification corrélative d'IFRS 3	<b>BC107</b>
<b>COÛTS ET AVANTAGES DES MODIFICATIONS PROPOSÉES</b>	<b>BC111</b>
<b>ANNEXE A : RAISONS D'ÊTRE ET SOURCES DES PROPOSITIONS ÉNONCÉES AUX PARAGRAPHES 14A À 16</b>	
<b>ANNEXE B : RISQUE DE NON-EXÉCUTION — CONSIDÉRATIONS D'ORDRE CONCEPTUEL</b>	

## Base des conclusions de l'exposé-sondage *Provisions — Améliorations ciblées*

La présente base des conclusions accompagne l'exposé-sondage *Provisions — Améliorations ciblées*, mais n'en fait pas partie intégrante. Elle résume les points dont l'International Accounting Standards Board (IASB) a tenu compte lors de l'élaboration de l'exposé-sondage. Les divers membres de l'IASB n'ont pas nécessairement tous accordé la même importance aux différents facteurs en cause.

### Contexte

- BC1 En 2020, l'IASB a ajouté à son programme de travail un projet de normalisation visant l'apport d'améliorations ciblées à IAS 37 *Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels*, améliorations ayant pour but :
- (a) d'harmoniser la définition d'un passif et le libellé du critère de comptabilisation qui s'appuie sur celle-ci avec le *Cadre conceptuel de l'information financière* (le *Cadre conceptuel*) publié en 2018 ;
  - (b) de préciser deux éléments des dispositions relatives à l'évaluation d'une provision, à savoir :
    - (i) les coûts que l'entité inclut dans l'estimation de la dépense future nécessaire à l'extinction de l'obligation actuelle,
    - (ii) le taux que l'entité utilise pour actualiser cette dépense future.
- BC2 L'IASB a élaboré différentes modifications possibles pour chacun de ces volets. Avant de prendre des décisions provisoires sur les propositions à inclure dans l'exposé-sondage, il a consulté des parties prenantes, dont :
- (a) des utilisateurs d'états financiers (investisseurs), y compris les membres de son Capital Markets Advisory Committee et d'autres groupes d'analystes financiers ;
  - (b) des préparateurs d'états financiers, y compris les membres de son Global Preparers Forum et les préparateurs d'états financiers d'entités susceptibles d'être les plus touchées par les propositions, soit celles qui exercent leurs activités dans des secteurs assujettis à des droits ou taxes et celles qui présentent d'importantes obligations à long terme liées au démantèlement d'actifs ou à la réhabilitation de l'environnement ;
  - (c) des normalisateurs nationaux et régionaux, y compris les membres de son Accounting Standards Advisory Forum et de son Emerging Economies Group ;
  - (d) les membres de l'IFRS Interpretations Committee.

### Définitions et critère de l'existence d'une obligation actuelle

- BC3 L'IASB propose de modifier les éléments suivants :
- (a) la définition d'un passif énoncée dans IAS 37 ;
  - (b) le libellé du critère de comptabilisation énoncé dans IAS 37 qui s'appuie sur cette définition ;
  - (c) les indications complémentaires fournies dans le guide de mise en œuvre d'IAS 37 *Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels* (le guide de mise en œuvre d'IAS 37) (disponible en anglais seulement).

### Raisons qui sous-tendent le projet de modification

- BC4 Parmi les critères de comptabilisation d'une provision énoncés dans IAS 37 figure l'existence pour l'entité d'une obligation qui répond à la définition d'un passif. Plus précisément, le paragraphe 14(a) d'IAS 37 exige que l'entité ait une obligation actuelle (juridique ou implicite) résultant d'un événement passé (le critère de l'existence d'une obligation actuelle).
- BC5 Les paragraphes 17 à 22 d'IAS 37 énoncent les dispositions permettant de déterminer dans quelles circonstances l'entité a une telle obligation, et les exemples fournis dans le guide de mise en œuvre d'IAS 37 illustrent l'application de ces dispositions.

- BC6 L'IASB propose de modifier les dispositions et les exemples à l'appui du critère de l'existence d'une obligation actuelle en raison :
- (a) des difficultés auxquelles se heurtent les préparateurs d'états financiers pour ce qui est de démêler deux conditions distinctes associées au critère (paragraphe BC8 à BC12) ;
  - (b) de l'insatisfaction des parties prenantes à l'égard d'IFRIC 21 *Droits ou taxes* et de l'interprétation du critère de l'existence d'une obligation actuelle qui y est présentée (paragraphe BC13 et BC14) ;
  - (c) des difficultés d'application des dispositions lorsque des textes légaux et réglementaires comportent des mécanismes de mise en application nouveaux ou des options d'extinction inédites (paragraphe BC15 et BC16).
- BC7 Les modifications proposées ne concerneraient que le critère de l'existence d'une obligation actuelle. Elles n'auraient aucune incidence sur les deux autres critères de comptabilisation énoncés dans IAS 37, selon lesquels l'entité est tenue de comptabiliser une provision seulement lorsque :
- (a) il est probable qu'une sortie de ressources représentatives d'avantages économiques sera nécessaire pour éteindre l'obligation (paragraphe 14(b) d'IAS 37) ;
  - (b) le montant de l'obligation peut être estimé de manière fiable (paragraphe 14(c) d'IAS 37).

### **Difficultés à démêler deux conditions distinctes associées au critère de l'existence d'une obligation actuelle**

- BC8 Les paragraphes 17 à 22 d'IAS 37 traitent de deux conditions associées au critère de l'existence d'une obligation actuelle, soit :
- (a) la condition relative à l'existence d'une obligation : il existe un mécanisme, par exemple une loi ou une politique affichée par l'entité, qui impose à cette dernière des responsabilités et qui ne lui laisse pas d'autre solution réaliste que d'assumer ces responsabilités si un événement spécifique survient ;
  - (b) la condition relative à un événement passé : l'événement spécifique est survenu, et l'obligation devient une obligation actuelle.
- BC9 La condition relative à l'existence d'une obligation et celle relative à un événement passé sont distinctes : la première porte sur la force exécutoire du mécanisme qui impose à l'entité d'éteindre une obligation actuelle dès lors qu'elle est créée, tandis que la deuxième concerne le moment où l'événement donne naissance à l'obligation actuelle. Or, bien que ces conditions soient séparées, elles ne sont pas abordées comme telles dans IAS 37. Plutôt, elles sont regroupées dans la disposition relative à un « fait générateur d'obligation », terme défini au paragraphe 10 d'IAS 37 comme étant « un événement qui crée une obligation juridique ou implicite qui ne laisse pas à l'entité d'autre solution réaliste que d'éteindre cette obligation ». Les explications fournies aux paragraphes 17 à 22 d'IAS 37 couvrent également à la fois la condition relative à l'existence d'une obligation et celle relative à un événement passé.
- BC10 Les difficultés d'application découlent de la confusion possible quant à la condition à laquelle une explication se rapporte, de sorte qu'une explication portant sur une condition peut sembler avoir trait à l'autre condition. Par exemple, selon le paragraphe 19 d'IAS 37, l'entité n'a aucune obligation actuelle si elle peut éviter des dépenses futures par des mesures futures. Il n'est toutefois pas évident de savoir si cette référence s'applique aux actions que l'entité pourrait accomplir pour éviter qu'une obligation actuelle soit créée (la condition relative à un événement passé) ou à celles qu'elle pourrait accomplir pour éviter d'éteindre l'obligation (la condition relative à l'existence d'une obligation).
- BC11 En réponse aux demandes d'indications supplémentaires sur des mises en situation particulières, l'IFRS Interpretations Committee a publié :
- (a) deux interprétations : IFRIC 6 *Passifs découlant de la participation à un marché spécifique — déchets d'équipements électriques et électroniques* et IFRIC 21 ;
  - (b) la décision intitulée *Engagements en matière de lutte contre les changements climatiques (IAS 37 Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels)*.
- BC12 Dans chaque cas, l'IFRS Interpretations Committee a appliqué le paragraphe 19 d'IAS 37 et conclu que l'entité n'a pas d'obligation actuelle tant qu'elle n'a pas accompli l'action qui donne lieu à une obligation d'assumer une responsabilité donnée (par exemple, payer un droit ou une taxe ou encore compenser ses émissions de gaz à effet de serre), même si, auparavant, l'entité n'avait pas d'autre solution réaliste que d'accomplir cette action. Il n'en demeure pas moins que les conclusions et les raisons qui les sous-tendent auraient été plus faciles à expliquer si IAS 37 établissait une distinction plus claire entre la condition relative à l'existence d'une obligation et la condition relative à un événement passé.

## Insatisfaction des parties prenantes à l'égard d'IFRIC 21

- BC13 IFRIC 21 comprend des dispositions pour les situations où un droit ou une taxe devient exigible seulement si l'entité accomplit au moins deux actions spécifiques — par exemple, si elle réalise des produits sur un marché pendant une année donnée et qu'elle exerce toujours ses activités sur ce marché à une date précise l'année suivante. Selon cette interprétation, un passif relatif au paiement d'un droit ou d'une taxe est créé, et une provision correspondante, comptabilisée, seulement lorsque l'entité accomplit la dernière des deux actions rendant le droit ou la taxe exigible.
- BC14 Or, IFRIC 21 est l'objet de vastes critiques de la part des investisseurs, des préparateurs et des auditeurs d'états financiers de même que des normalisateurs nationaux. Cette interprétation fait en sorte que les entités comptabilisent en charges certains droits ou certaines taxes de nature récurrente et périodique à un moment précis à la fin de la période au titre de laquelle ces droits ou ces taxes sont exigibles, voire une fois cette période close. La préoccupation des parties prenantes quant à ce résultat tient au fait que, selon elles, la substance d'un droit ou d'une taxe de nature récurrente consiste en un paiement que l'entité effectue pour exercer ses activités sur une période donnée, et que, par conséquent, la comptabilisation de la charge correspondante de manière systématique sur cette période donnerait une image plus fidèle de cette substance. Les parties prenantes ont également fait remarquer que les dispositions d'IFRIC 21 sont incompatibles avec celles des Normes IFRS de comptabilité concernant d'autres types de coûts qui deviennent exigibles seulement lorsque l'entité accomplit la dernière de deux ou de plusieurs actions spécifiques — par exemple, les dispositions d'IFRS 2 *Paiement fondé sur des actions* et d'IAS 19 *Avantages du personnel*.

## Difficultés d'application des dispositions lorsque des textes légaux et réglementaires comportent des mécanismes de mise en application nouveaux ou des options d'extinction inédites

- BC15 D'autres questions ont été soulevées récemment en raison de certaines particularités de nouveaux textes légaux et réglementaires par rapport aux textes traditionnels. Par exemple :
- (a) les obligations découlant de certains règlements liés aux changements climatiques ne sont généralement pas exécutoires. Une entité pourrait ne pas être tenue de se conformer à ces règlements, mais avoir un avantage économique important à le faire ;
  - (b) une entité pourrait être en mesure d'éteindre ses obligations d'une manière inédite — par exemple, en modifiant ses activités futures plutôt qu'en payant des pénalités.
- BC16 L'IFRS Interpretations Committee s'est penché sur les incidences de ces particularités lorsqu'on lui a demandé d'analyser les mesures gouvernementales visant à encourager les fabricants à produire des véhicules à faibles émissions de gaz à effet de serre. Bien qu'il ait conclu, dans sa décision intitulée *Solde négatif de crédits carbone associé aux émissions provenant des véhicules (IAS 37 Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels)*, qu'IAS 37 fournit une base adéquate pour déterminer le traitement comptable qui s'impose, les conclusions et les raisons qui les sous-tendent auraient été plus faciles à expliquer si la norme :
- (a) distinguait et expliquait plus clairement la condition relative à l'existence d'une obligation et celle relative à un événement passé qui sont associées au critère de l'existence d'une obligation actuelle ;
  - (b) fournissait des modalités d'application plus claires en ce qui concerne les facteurs à prendre en considération pour évaluer si l'entité a une autre solution réaliste que l'extinction d'une obligation. Actuellement, le paragraphe 17 d'IAS 37 indique qu'il est nécessaire que l'entité puisse « être contrainte par la loi » à éteindre une obligation juridique. Toutefois, la norme ne précise pas comment interpréter cet énoncé si l'autre partie n'est pas en mesure de passer par les tribunaux pour contraindre l'entité à éteindre son obligation, mais a un droit établi d'imposer des sanctions économiques qui pourraient ne laisser à l'entité d'autre solution réaliste que de le faire.

## Révision du *Cadre conceptuel*

- BC17 Les critiques à l'égard d'IFRIC 21 mentionnées au paragraphe BC14 mettent en lumière une question dont l'IASB a tenu compte dans l'élaboration de diverses Normes IFRS de comptabilité, soit la question de savoir si un passif peut découler d'une obligation qui dépend de l'accomplissement par l'entité d'au moins deux actions distinctes et, le cas échéant, à quel moment ce passif est créé. L'IASB a décidé de répondre à cette question en ajoutant des concepts au *Cadre conceptuel* en 2018, dans le cadre de son projet de révision, car la même question se pose pour divers types de transactions, dont les paiements fondés sur des actions, les paiements de loyers variables et les achats faisant l'objet d'une contrepartie variable ou éventuelle.
- BC18 Bien que l'IASB ait élaboré ces concepts pour qu'ils soient d'application générale, il s'est plus particulièrement placé dans la perspective d'IAS 37. En effet, il a intégré au *Cadre conceptuel* des concepts

qu'il pouvait appliquer dans l'élaboration de dispositions pour IAS 37 qui seraient plus claires et aboutiraient à des informations plus utiles pour les investisseurs.

- BC19 Le *Cadre conceptuel* :
- (a) contient une définition mise à jour d'un passif ;
  - (b) énonce dans cette définition trois conditions distinctes quant à l'existence d'un passif, à savoir la condition relative à l'existence d'une obligation, la condition relative à un transfert et la condition relative à un événement passé. Il explique chacune séparément, sans faire référence à la notion de fait générateur d'obligation ;
  - (c) présente les différentes situations dans lesquelles l'entité peut ne pas avoir d'autre solution réaliste que d'éteindre une obligation, compte tenu du rôle des avantages économiques ;
  - (d) énonce de nouveaux concepts relativement à l'identification de l'événement passé qui crée une obligation actuelle.
- BC20 Le *Cadre conceptuel* utilise des termes différents de ceux utilisés dans IAS 37 pour ce qui est d'une obligation, soit « n'a pas la capacité pratique de s'y soustraire » plutôt que « n'a pas d'autre solution réaliste que de l'éteindre ». Toutefois, il est précisé dans la base des conclusions sur le *Cadre conceptuel* que l'IASB considère que ces deux expressions ont une signification similaire<sup>1</sup>.

### Projet de modification d'IAS 37

- BC21 Les modifications proposées dans l'exposé-sondage s'appuient sur les concepts ajoutés au *Cadre conceptuel* pour résoudre les problèmes décrits aux paragraphes BC8 à BC16. Elles consistent ainsi à :
- (a) mettre à jour la définition d'un passif d'après celle énoncée dans le *Cadre conceptuel* (paragraphes BC22 à BC24) ;
  - (b) harmoniser le libellé du critère de l'existence d'une obligation actuelle avec la définition mise à jour d'un passif (paragraphe BC25) ;
  - (c) supprimer le terme « fait générateur d'obligation », et indiquer et expliquer plutôt les trois conditions associées au critère de l'existence d'une obligation actuelle, soit la condition relative à l'existence d'une obligation, la condition relative à un transfert et la condition relative à un événement passé (paragraphes BC26 à BC33) ;
  - (d) redéfinir un événement passé (paragraphes BC34 à BC36) ;
  - (e) ajouter des dispositions relatives aux coûts payables lorsqu'un seuil donné est dépassé (paragraphes BC37 à BC47) ;
  - (f) améliorer le libellé des dispositions relatives aux coûts de restructuration, sans en modifier la substance (paragraphes BC48 à BC52).

### Mise à jour de la définition d'un passif

- BC22 L'IASB propose de mettre à jour la définition d'un passif énoncée au paragraphe 10 d'IAS 37 d'après celle énoncée au paragraphe 4.2 du *Cadre conceptuel*.
- BC23 IAS 37 est la seule Norme IFRS de comptabilité qui utilise une définition d'un passif antérieure à celle du *Cadre conceptuel*. La mise à jour de la définition énoncée dans IAS 37 aurait pour résultat d'uniformiser la définition d'un passif dans l'ensemble des Normes IFRS de comptabilité, ce qui réduirait la complexité pour les préparateurs d'états financiers. Par exemple, lorsqu'ils élaborent une méthode comptable pour une transaction qui n'est pas expressément visée par une Norme IFRS de comptabilité, les préparateurs n'auraient plus à décider s'ils appliquent la définition d'IAS 37 ou celle du *Cadre conceptuel*.
- BC24 La mise à jour de la définition d'un passif énoncée au paragraphe 10 d'IAS 37 nécessiterait d'apporter des modifications corrélatives mineures à d'autres paragraphes d'IAS 37 qui reprennent des mots ou des syntagmes de la définition. Ces modifications corrélatives sont présentées à l'annexe A de l'exposé-sondage.

<sup>1</sup> Voir paragraphe BC4.57 de la base des conclusions sur le *Cadre conceptuel de l'information financière*.

## **Harmonisation du libellé du critère de l'existence d'une obligation actuelle avec la définition mise à jour d'un passif**

- BC25 Le critère de l'existence d'une obligation actuelle énoncé au paragraphe 14(a) d'IAS 37 est une disposition qui impose à l'entité d'avoir une obligation qui répond à la définition d'un passif. L'IASB propose d'harmoniser le libellé de ce critère avec la définition mise à jour d'un passif pour clarifier cette relation.

## **Identification des trois conditions associées au critère de l'existence d'une obligation actuelle**

- BC26 Pour clarifier le critère de l'existence d'une obligation actuelle, l'IASB propose de supprimer la disposition relative à un fait générateur d'obligation (paragraphe 17 d'IAS 37) et de la remplacer par une disposition selon laquelle doivent être satisfaites les trois conditions distinctes énoncées au paragraphe 4.27 du *Cadre conceptuel*, soit « la condition relative à l'existence d'une obligation, la condition relative à un transfert et la condition relative à un événement passé (paragraphe 14A de l'exposé-sondage) ».
- BC27 L'IASB propose l'ajout de sections distinctes pour chacune des conditions. Dans l'élaboration des dispositions contenues dans ces sections, il a appliqué les concepts énoncés dans les sections correspondantes du *Cadre conceptuel*.

## **Clarification des dispositions à l'appui de la condition relative à l'existence d'une obligation**

- BC28 Le paragraphe 4.29 du *Cadre conceptuel* définit une obligation comme « un devoir ou une responsabilité auquel l'entité n'a pas la capacité pratique de se soustraire ». L'IASB propose d'utiliser cette définition comme fondement pour les situations rattachées à l'existence d'une obligation énoncées au paragraphe 14B de l'exposé-sondage. Comme il a précédemment conclu que les expressions « n'a pas la capacité pratique de se soustraire » et « n'a pas d'autre solution réaliste que d'éteindre » ont une signification similaire (voir paragraphe BC20), il ne s'attend pas à ce que la modification terminologique change les résultats de l'application d'IAS 37.
- BC29 Les paragraphes qui expliquent la condition relative à l'existence d'une obligation (paragraphe 14B à 14H de l'exposé-sondage) ont deux objectifs principaux. Le premier objectif est de clarifier le fait que l'expression « n'a pas la capacité pratique de se soustraire » fait référence à la capacité de l'entité de se soustraire à une responsabilité *si* elle obtient des avantages spécifiques ou accomplit une action spécifique, et non à sa capacité d'éviter d'obtenir ces avantages ou d'accomplir cette action. Autrement dit, la condition relative à l'existence d'une obligation impose à l'entité d'apprécier sa capacité pratique de se soustraire à l'extinction d'une obligation une fois celle-ci créée plutôt que sa capacité pratique de se dérober aux avantages ou à l'action qui créent cette obligation. La capacité de l'entité d'éviter d'obtenir les avantages ou d'accomplir l'action est prise en compte séparément, dans le cadre de la condition relative à un événement passé.
- BC30 Le deuxième objectif des paragraphes est de clarifier les situations dans lesquelles l'entité n'a pas la capacité pratique de se soustraire à une responsabilité juridique. L'IASB propose de supprimer l'énoncé selon lequel il est nécessaire que l'entité puisse être « contrainte par la loi » à éteindre son obligation juridique (paragraphe 17 d'IAS 37), parce que cette expression s'est avérée difficile à appliquer à certains types d'obligations qui entrent dans le champ d'application d'IAS 37. Elle peut en effet être interprétée strictement au sens de la capacité de l'autre partie de passer par les tribunaux pour contraindre l'entité à éteindre son obligation (voir paragraphe BC16(b)). Pour certains types d'obligations qui entrent dans le champ d'application d'IAS 37, cette interprétation restreinte pourrait être contraire au sens plus large de l'expression « n'a pas la capacité pratique de se soustraire », la capacité de l'autre partie de passer par les tribunaux pour contraindre l'entité à éteindre son obligation n'étant pas la seule situation dans laquelle l'entité pourrait ne pas avoir la capacité pratique de se soustraire à une obligation juridique.
- BC31 L'IASB propose de remplacer l'énoncé selon lequel l'entité peut être « contrainte par la loi » à éteindre une obligation juridique par une description plus détaillée des situations dans lesquelles l'entité n'aurait pas la capacité pratique de se soustraire à une obligation juridique, donnée au paragraphe 14F(a) de l'exposé-sondage. Cette description est fondée sur les concepts énoncés au paragraphe 4.34 du *Cadre conceptuel*. Ceux-ci mettent l'accent sur les effets qu'ont les droits de l'autre partie sur la capacité de l'entité de se soustraire à une responsabilité juridique, plutôt que sur la forme que prennent ces droits.

## Ajout de dispositions à l'appui de la condition relative à un transfert

- BC32 Les nouvelles explications proposées pour ce qui est de la condition relative à un transfert (paragraphe 14I à 14L de l'exposé-sondage) reflètent les concepts énoncés dans le *Cadre conceptuel*. L'IASB propose d'ajouter ces concepts afin d'expliquer :
- (a) le fait que l'obligation n'a besoin que d'avoir le potentiel d'imposer à l'entité le transfert d'une ressource économique — ce transfert n'a pas à être certain ni même probable ;
  - (b) les conséquences de l'incertitude quant à savoir si l'obligation imposera le transfert d'une ressource économique ;
  - (c) la raison pour laquelle une provision est comptabilisée pour une obligation d'échanger des ressources seulement si l'échange est défavorable à l'entité — par exemple, si un contrat à exécuter est déficitaire. Aucune provision n'est comptabilisée autrement, car l'obligation ne satisfait pas à la condition relative à un transfert.
- BC33 Au paragraphe 3 de l'exposé-sondage, l'IASB propose de modifier la description faite d'un contrat à exécuter d'après la définition énoncée au paragraphe 4.56 du *Cadre conceptuel*. Cette modification vise uniquement à éliminer une différence de libellé inutile dans les Normes IFRS de comptabilité. Elle n'a pas pour but de changer la signification du terme tel qu'il est utilisé dans IAS 37.

## Redéfinition d'un événement passé

- BC34 Aux paragraphes 14M à 14R de l'exposé-sondage, l'IASB propose de nouvelles dispositions permettant d'identifier l'événement passé qui crée une obligation actuelle. Dans l'élaboration de ces dispositions, il a appliqué les concepts énoncés aux paragraphes 4.43 et 4.44 ainsi que 4.32 et 4.33 du *Cadre conceptuel*. Les dispositions proposées visent à répondre aux critiques dont est l'objet IFRIC 21 et qui sont présentées aux paragraphes BC13 et BC14, plus particulièrement en ce qui concerne les résultats de son application aux droits ou taxes comptabilisés en charges seulement si l'entité accomplit au moins deux actions spécifiques. Elles remplaceraient les dispositions actuelles énoncées au paragraphe 19 d'IAS 37 et donneraient lieu au retrait d'IFRIC 21.
- BC35 Les dispositions proposées changeraient le moment de la comptabilisation de certaines provisions. C'est le cas notamment de la provision pour une obligation de transférer des ressources économiques, dont la comptabilisation n'est exigée que lorsque l'entité accomplit au moins deux actions distinctes. Actuellement, l'entité qui applique le paragraphe 19 d'IAS 37, selon l'interprétation qui y est donnée dans IFRIC 21, est réputée avoir satisfait à la condition relative à un événement passé uniquement si elle a accompli la *dernière* des deux actions requises, ce qui déclenche alors le transfert. En revanche, l'entité qui appliquerait les dispositions proposées serait réputée avoir satisfait à la condition relative à un événement passé dès qu'elle a accompli *n'importe laquelle* des actions, sans avoir la capacité pratique de se soustraire à l'accomplissement des autres actions. Dans l'hypothèse où les autres critères de comptabilisation sont satisfaits, l'entité pourrait comptabiliser une provision plus tôt et de manière graduelle, plutôt qu'à un moment précis. Comme il est expliqué aux paragraphes BC4.51 et BC4.52 de la base des conclusions sur le *Cadre conceptuel*, les dispositions proposées visent à fournir des informations plus utiles aux investisseurs.
- BC36 L'IASB a indiqué que la question de savoir si une obligation de transférer une ressource économique naît de l'accomplissement d'une seule action par l'entité (potentiellement au fil du temps) ou d'une combinaison d'au moins deux actions distinctes dépendra des faits précis relatifs au mécanisme qui a créé l'obligation — par exemple, les modalités précises d'un contrat ou les exigences d'une loi. La direction pourrait tirer une conclusion en appréciant tous les faits pertinents relatifs au mécanisme, y compris, par exemple, les faits concernant les incidences qu'auraient sur l'obligation des changements dans les circonstances propres à l'entité.

## Ajout de dispositions relatives aux coûts payables lorsqu'un seuil donné est dépassé

- BC37 L'IASB propose d'ajouter à IAS 37, plus précisément au paragraphe 14P de l'exposé-sondage, des dispositions relatives aux coûts à payer si l'évaluation de l'activité de l'entité au cours d'une période particulière excède un seuil donné (les coûts payables lorsqu'un seuil donné est dépassé). Les dispositions proposées visent à préciser à quel moment la condition relative à un événement passé est satisfaite pour ces coûts.
- BC38 Parmi ce type de coûts, on trouve :

- (a) les droits ou taxes à payer par les grandes entités qui exercent leurs activités sur un marché donné — par exemple, les droits ou taxes à payer par une entité dont les produits annuels excèdent un montant déterminé ;
- (b) certains coûts imposés par des mécanismes de tarification des polluants et d'autres règlements liés aux changements climatiques — par exemple, les pénalités imposées à une entité dont les émissions de gaz à effet de serre pour une période d'évaluation donnée excèdent un quota qui lui est attribué.
- BC39 Les parties prenantes ont indiqué à l'IASB que des dispositions spécifiques aux coûts payables lorsqu'un seuil donné est dépassé sont nécessaires parce que :
- (a) ces coûts sont déjà courants dans certains secteurs, notamment les secteurs de la pharmaceutique et du pétrole et du gaz, et ils le deviennent de plus en plus du fait qu'ils sont prévus dans certains règlements liés aux changements climatiques ;
- (b) des questions se posent dans la pratique quant à savoir si, pour ces coûts, la condition relative à un événement passé est satisfaite :
- (i) soit lorsque l'entité entreprend l'activité qui contribue à l'activité totale au titre de laquelle le coût est évalué (si elle s'attend à ce que cette activité excède le seuil donné pour la période d'évaluation),
- (ii) soit uniquement lorsque l'activité de l'entité excède le seuil donné ;
- (c) en l'absence de dispositions spécifiques, il existe un risque d'application inégale des dispositions plus générales énoncées dans IAS 37 ;
- (d) des dispositions spécifiques seraient particulièrement utiles dans le cas des états financiers intermédiaires.
- BC40 Les dispositions proposées au paragraphe 14P de l'exposé-sondage sont une interprétation des dispositions plus générales proposées au paragraphe 14N, selon lesquelles l'entité a une obligation actuelle qui existe du fait d'un événement passé lorsque :
- (a) elle a obtenu des avantages économiques spécifiques ou accompli une action spécifique ;
- (b) en conséquence, elle devra ou peut devoir transférer une ressource économique qu'autrement elle n'aurait pas eu à transférer.
- BC41 Les dispositions proposées au paragraphe 14P de l'exposé-sondage sont fondées sur la conclusion de l'IASB selon laquelle l'action qui satisfait à la condition relative à un événement passé est toute activité qui contribue à l'activité totale au titre de laquelle le coût est évalué, que cette activité soit en dessous ou au-dessus du seuil donné. En conséquence, la condition relative à un événement passé commence à être satisfaite dès que l'entité entreprend l'activité qui contribue au total en question. L'obligation actuelle s'accumule à mesure que l'activité progresse.
- BC42 L'IASB propose ces dispositions parce qu'il a conclu que, peu importe que l'activité de l'entité à une date comprise dans la période d'évaluation soit en dessous ou au-dessus du seuil, le fait que l'entité exerce une activité qui mène vers l'atteinte ou le dépassement du seuil influe sur les coûts qu'elle pourrait engager. L'entité dont l'activité se rapproche du seuil pourrait engager un coût qu'elle n'aurait pas engagé si elle n'avait pas exercé cette activité.
- BC43 Parmi les parties prenantes consultées par l'IASB, certaines étaient d'avis que l'entité devrait comptabiliser une provision pour un coût payable lorsqu'un seuil donné est dépassé seulement lorsque l'activité de l'entité dépasse le seuil. Plus précisément, elles ont fait valoir les points suivants :
- (a) il pourrait être difficile et coûteux pour les préparateurs d'états financiers d'estimer le montant de l'obligation avant que l'activité n'excède le seuil, en particulier dans les cas limites, par exemple s'il est peu probable que le seuil soit dépassé avant que la période d'évaluation ne touche à sa fin ;
- (b) les estimations qui en résultent pourraient être très subjectives, surtout s'il y a un manque d'informations historiques sur lesquelles fonder ou des antécédents de manque de jugement de la part de la direction. Dans certains cas, l'entité pourrait comptabiliser une provision dans une période, puis la reprendre dans une période ultérieure si les attentes changent ;
- (c) l'obligation de comptabiliser une provision seulement lorsque l'activité de l'entité dépasse le seuil serait plus claire et facile à appliquer.
- BC44 Toutefois, l'IASB a conclu ce qui suit :
- (a) une obligation actuelle au titre d'un coût payable lorsqu'un seuil donné est dépassé commence à se créer lorsque l'entité entreprend l'activité au titre de laquelle ce coût est évalué ;

- (b) la comptabilisation d'une provision en fonction du coût attendu attribuable à chaque unité d'activité fournirait des informations utiles aux investisseurs. Par contre, la comptabilisation d'une provision seulement après que le seuil a été atteint pourrait fournir des informations trompeuses aux investisseurs, car à ce stade, la comptabilisation peut ne pas donner une image fidèle de la performance financière et de la situation financière de l'entité dans les états financiers (intermédiaires) des périodes précédant et suivant l'atteinte du seuil.
- BC45 L'IASB a également indiqué que l'entité qui applique les modifications proposées ne comptabiliserait pas nécessairement une provision avant que son activité excède le seuil. Elle le ferait seulement si les autres critères de comptabilisation d'IAS 37 sont également satisfaits, c'est-à-dire :
- (a) s'il est probable qu'un transfert de ressources économiques sera nécessaire à l'extinction de l'obligation (paragraphe 14(b) d'IAS 37) ;
- (b) si le montant de l'obligation peut être estimé de manière fiable (paragraphe 14(c) d'IAS 37).
- BC46 L'IASB a conclu que, par conséquent, l'entité comptabiliserait une provision pour un coût payable lorsqu'un seuil donné est dépassé seulement si :
- (a) il est attendu que l'activité de l'entité au cours de la période d'évaluation excède le seuil ;
- (b) elle a pu établir, pour la période d'évaluation, une prévision de l'activité totale suffisamment fiable pour être utilisée dans la comptabilisation de la provision (comme l'exige le paragraphe 25 d'IAS 37).
- BC47 Les dispositions proposées au paragraphe 14P de l'exposé-sondage sont cohérentes avec :
- (a) les dispositions d'IAS 12 *Impôts sur le résultat* relatives à l'évaluation des passifs d'impôt lorsque des taux d'impôt différents s'appliquent à des niveaux différents de résultat fiscal ;
- (b) les dispositions d'IAS 19 relatives aux paiements à verser au personnel au titre de l'intéressement et des primes seulement si certaines conditions sont réunies.

Selon IAS 12 et IAS 19, le passif est traité comme étant créé dans la période au cours de laquelle l'entité génère un résultat fiscal ou reçoit des services rendus par les membres du personnel, respectivement, et est comptabilisé en estimant et en répartissant le total des montants que l'entité s'attend à devoir payer pour cette période.

### **Amélioration du libellé des dispositions relatives aux coûts de restructuration**

- BC48 Les paragraphes 70 à 83 d'IAS 37 énoncent les dispositions relatives à la comptabilisation des provisions pour restructuration, lesquelles dispositions :
- (a) imposent à l'entité de comptabiliser une provision pour restructuration lorsqu'elle a une « obligation implicite de restructurer » ;
- (b) indiquent qu'une obligation implicite de restructurer est générée lorsqu'une entité a un plan de restructuration établi et détaillé et a créé, chez les personnes concernées, une attente fondée qu'elle mettra en œuvre la restructuration, soit en commençant à exécuter le plan, soit en leur annonçant ses principales caractéristiques.
- BC49 L'IASB a appris que ces dispositions donnent lieu à des analogies inappropriées du fait que leur libellé laisse croire que l'annonce publique d'un plan de restructuration est suffisante pour que la condition relative à un événement passé soit satisfaite, et qu'elle crée donc une obligation actuelle au titre des coûts de restructuration. En faisant une analogie avec les dispositions relatives aux provisions pour restructuration, les parties prenantes ont parfois conclu qu'une entité qui a annoncé publiquement un plan de modification de ses activités dans l'avenir — par exemple, pour réduire ses émissions annuelles de gaz à effet de serre dans les années à venir — a une obligation actuelle au titre des coûts futurs liés à la modification de ses activités.
- BC50 L'IASB a conclu que le libellé d'une partie des dispositions d'IAS 37 relatives aux provisions pour restructuration contribue à la méprise. En effet, dans IAS 37, on ne devrait pas parler d'une « obligation implicite de restructurer », car :
- (a) la restructuration est une activité mise en place au profit de l'entité, et non une obligation envers un tiers. L'entité n'a pas une obligation de restructurer, mais elle pourrait avoir des obligations de s'acquitter de responsabilités particulières si elle procède à une restructuration, par exemple celle de payer des indemnités de licenciement aux membres du personnel visés par une cessation d'emploi dans le cadre de la restructuration ;
- (b) les obligations résultant d'une restructuration ne sont pas nécessairement implicites. Elles sont alors créées par des mécanismes autres que la mise en œuvre ou l'annonce d'un plan de restructuration. Le mécanisme qui crée une obligation peut être :

- (i) de nature juridique, par exemple une obligation légale ou contractuelle de payer des indemnités de fin de contrat de travail à des membres du personnel,
- (ii) de nature implicite, par exemple une déclaration de l'entité précisant qu'elle paiera des indemnités de fin de contrat de travail supérieures à celles prévues par la loi ;
- (c) les obligations sont des obligations actuelles (et la condition relative à un événement passé est donc satisfaite) seulement si l'obligation de payer les coûts de restructuration découle du fait que l'entité :
  - (i) a obtenu des avantages économiques spécifiques ou accompli une action spécifique dans le passé, par exemple avoir employé les membres du personnel et obtenu des services d'eux dans le passé,
  - (ii) n'a pas la capacité pratique de se soustraire à l'accomplissement d'une deuxième action spécifique sous-tendant l'impératif de paiement, par exemple rendre superflues les fonctions de ces membres du personnel, parce qu'elle n'a pas la capacité pratique d'éviter la restructuration.

BC51 L'IASB a conclu que, bien qu'une partie du libellé des dispositions d'IAS 37 relatives aux restructurations semble ne pas cadrer avec l'analyse présentée au paragraphe BC50, les dispositions elles-mêmes concordent avec cette analyse. En effet, selon les dispositions d'IAS 37, pour comptabiliser une provision, il faut que l'entité ait annoncé ou commencé à mettre en œuvre un plan de restructuration et, par conséquent, qu'elle n'ait pas la capacité pratique d'éviter la restructuration. Il faut également que les coûts inclus dans la provision découlent de l'accomplissement d'une action spécifique ou de l'obtention d'avantages spécifiques dans le passé, par exemple avoir employé les membres du personnel et obtenu des services d'eux dans le passé. Cette disposition est reflétée au paragraphe 80 d'IAS 37, qui impose à l'entité d'exclure de la provision pour restructuration les coûts liés aux activités poursuivies par celle-ci.

BC52 Les modifications proposées aux paragraphes 72 à 83 d'IAS 37 visent à éliminer les termes qui pourraient s'avérer trompeurs et à expliquer plus clairement les dispositions relatives aux provisions pour restructuration, de façon à réduire le risque que ces dispositions donnent lieu à des analogies inappropriées. Ces modifications ne visent pas à changer les résultats de l'application des dispositions relatives aux provisions pour restructuration.

### **Explication des modifications proposées paragraphe par paragraphe**

BC53 Les modifications nécessaires à l'atteinte des objectifs décrits aux paragraphes BC26 à BC47 sont interreliées. L'IASB propose d'atteindre ces objectifs en remplaçant les paragraphes 17 à 22 d'IAS 37 par les nouveaux paragraphes 14A à 14U, et en modifiant les paragraphes 15 et 16 de la norme.

BC54 L'annexe A de la présente base des conclusions fournit une explication, paragraphe par paragraphe, des modifications proposées, en :

- (a) précisant leur raison d'être et leur source — habituellement un paragraphe existant d'IAS 37 ou un paragraphe du *Cadre conceptuel* ;
- (b) expliquant comment les propositions contribuent à l'atteinte des objectifs globaux des modifications.

### **Projet de modification du guide de mise en œuvre d'IAS 37**

BC55 Le guide de mise en œuvre d'IAS 37, qui accompagne la norme, comprend :

- (a) un arbre de décision qui décrit le processus suivi par l'entité pour appliquer les trois critères de comptabilisation énoncés au paragraphe 14 d'IAS 37, ainsi que les conséquences de la satisfaction ou non de chacun ;
- (b) des exemples qui illustrent comment appliquer le critère de l'existence d'une obligation actuelle à diverses situations.

### **Étoffement de l'arbre de décision**

BC56 Les modifications que l'IASB propose d'apporter relativement au critère de l'existence d'une obligation actuelle créeraient pour ce critère trois conditions distinctes, soit la condition relative à l'existence d'une obligation, la condition relative à un transfert et la condition relative à un événement passé. L'IASB propose d'étoffer l'arbre de décision du guide de mise en œuvre d'IAS 37 pour illustrer de quelle façon l'appréciation par étapes de ces trois conditions s'inscrirait dans le processus général de l'entité en ce qui a trait à l'application des critères de comptabilisation.

- BC57 Le nouvel arbre de décision proposé mettrait davantage en évidence ce qui se produit lorsqu'une obligation ne satisfait pas au critère de l'existence d'une obligation actuelle, c'est-à-dire que l'entité n'a ni provision à comptabiliser ni passif éventuel à indiquer. Cela pourrait aider à dissiper un malentendu courant selon lequel une obligation qui ne satisfait pas à l'un des critères de comptabilisation d'une provision constitue un passif éventuel.

### Ajout d'exemples illustratifs

- BC58 L'IASB propose d'ajouter des exemples au guide de mise en œuvre d'IAS 37 pour illustrer l'application du critère de comptabilisation dans des situations semblables à celles présentées dans :
- (a) IFRIC 6 (exemple proposé 12) ;
  - (b) les exemples illustratifs qui accompagnent IFRIC 21 (exemples proposés 13A et 13B) ;
  - (c) la décision de l'IFRS Interpretations Committee intitulée *Solde négatif de crédits carbone associé aux émissions provenant des véhicules (IAS 37 Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels)*, mentionnée au paragraphe BC16 (exemple proposé 14) ;
  - (d) la décision de l'IFRS Interpretations Committee intitulée *Engagements en matière de lutte contre les changements climatiques (IAS 37 Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels)*, dont il est question au paragraphe BC11 (exemple proposé 15).
- BC59 L'ajout de ces exemples au guide de mise en œuvre d'IAS 37 permettrait à l'IASB de retirer les interprétations et les décisions en question sans perdre l'analyse des situations dont elles traitent. L'intégration de cette analyse au guide de mise en œuvre d'IAS 37 permettrait par ailleurs de regrouper les indications en un seul endroit, les rendant ainsi plus accessibles. L'ajout d'exemples illustrant l'application des dispositions proposées en ce qui concerne les droits ou taxes dans des situations semblables à celles présentées dans IFRIC 21 contribuerait enfin à démontrer en quoi les résultats de l'application de ces nouvelles dispositions diffèrent des résultats de l'application d'IFRIC 21.

### Modification des exemples existants

- BC60 L'IASB propose de modifier l'analyse présentée dans les exemples existants du guide de mise en œuvre d'IAS 37 pour tenir compte des nouvelles dispositions proposées à l'appui du critère de l'existence d'une obligation actuelle. Il est d'avis que cela n'aurait d'incidence sur aucune des conclusions quant à la comptabilisation ou non d'une provision, mais permettrait d'expliquer autrement certaines d'entre elles.
- BC61 L'IASB propose d'inclure à l'analyse de chaque exemple une conclusion quant à la satisfaction ou non de chacune des trois conditions associées au critère de l'existence d'une obligation actuelle. Ainsi, les trois conditions seraient clarifiées de sorte à aider les préparateurs d'états financiers à les appliquer à d'autres situations, dont des situations inédites qui pourraient se présenter à l'avenir. Dans la pratique, il pourrait ne pas être nécessaire d'apprécier si les trois conditions sont satisfaites, puisqu'il suffit qu'une condition ne soit pas pour conclure que le critère de l'existence d'une obligation actuelle n'est pas satisfait.
- BC62 L'IASB propose de supprimer l'exemple 4 (traitant d'une politique de remboursement), devenu obsolète par suite de la publication d'IFRS 15 *Produits des activités ordinaires tirés de contrats conclus avec des clients*.

## Évaluation — Dépense nécessaire à l'extinction d'une obligation

- BC63 L'IASB a publié, en mai 2020, une modification de portée limitée à IAS 37, qui consistait en l'ajout du paragraphe 68A. Y sont précisés les coûts que l'entité inclut pour apprécier si un contrat est déficitaire, et donc pour déterminer s'il convient de comptabiliser ou non une provision pour contrat déficitaire, à savoir les coûts marginaux d'exécution du contrat et l'imputation des autres coûts directement liés à l'exécution des contrats, par exemple l'imputation de la charge d'amortissement relative à une immobilisation corporelle.
- BC64 Lors de l'élaboration de cette modification de portée limitée, certaines parties prenantes ont demandé à l'IASB de préciser :
- (a) si l'entité qui a utilisé les coûts énoncés au paragraphe 68A d'IAS 37 pour déterminer si un contrat est déficitaire est tenue d'inclure les mêmes coûts dans l'évaluation de la provision pour contrat déficitaire qui en découle ;
  - (b) si l'entité est également tenue d'inclure les mêmes types de coûts dans l'évaluation d'autres types de provisions qui entrent dans le champ d'application d'IAS 37.
- BC65 L'IASB a décidé de ne pas répondre à ces questions à l'époque, car cela aurait retardé l'apport d'une modification urgente. Toutefois, selon le paragraphe BC19 de la base des conclusions d'IAS 37, l'ajout du

paragraphe 68A ne modifie pas les dispositions de la norme autrement que par la clarification des coûts que l'entité est tenue de prendre en considération pour déterminer si un contrat est déficitaire.

- BC66 Cette mention laisse ouverte la question de savoir quels coûts l'entité inclut dans l'évaluation d'une provision pour contrat déficitaire et, de façon plus large, dans l'évaluation de tout type de provisions qui entre dans le champ d'application d'IAS 37. En réponse à cette question, l'IASB propose de préciser que, dans l'évaluation d'une provision, l'entité inclut les types de coûts qu'elle inclurait pour apprécier si un contrat est déficitaire, car à son avis :
- (a) la base d'évaluation d'une provision pour contrat déficitaire devrait être cohérente avec celle ayant servi à apprécier que le contrat est déficitaire ;
  - (b) les arguments sur lesquels il a fondé ses conclusions sur les coûts d'exécution d'une obligation au titre d'un contrat déficitaire (voir paragraphes BC4 à BC13 de la base des conclusions d'IAS 37) s'appliquent également à la dépense nécessaire à l'extinction d'autres types de provisions qui entrent dans le champ d'application d'IAS 37.

## Évaluation — Taux d'actualisation

---

### Détermination du taux d'actualisation

#### Dispositions actuelles

- BC67 Le paragraphe 36 d'IAS 37 exige de l'entité qu'elle évalue une provision en estimant la dépense nécessaire à l'extinction de l'obligation actuelle. Le paragraphe 45 de la norme, quant à lui, impose à l'entité d'actualiser cette dépense si l'effet de la valeur temps de l'argent est significatif. Selon le paragraphe 47, le taux à utiliser par l'entité pour actualiser la dépense reflète :
- (a) les évaluations actuelles par le marché de la valeur temps de l'argent ;
  - (b) les risques spécifiques au passif, dans la mesure où ces risques ne sont pas reflétés dans les flux de trésorerie.
- BC68 Les risques spécifiques au passif comprennent l'incertitude relative au montant ou à l'échéance de la dépense nécessaire à l'extinction de l'obligation. Ce type de risques fait habituellement augmenter l'évaluation du passif et peut se refléter par :
- (a) soit une augmentation de l'estimation de la dépense nécessaire à l'extinction du passif (en portant la dépense estimée à son montant équivalent certain<sup>2</sup>) ;
  - (b) soit une diminution du taux utilisé pour actualiser la dépense estimée.
- BC69 IAS 37 ne précise pas si les risques spécifiques au passif comprennent également le risque de non-exécution, soit le risque que l'entité n'éteigne pas le passif, auquel cas le montant auquel le passif est évalué diminue. Le risque de non-exécution se reflète par l'augmentation du taux d'actualisation.
- BC70 Le risque de non-exécution associé à une provision pourrait différer du risque de non-exécution associé aux autres passifs de l'entité. Par exemple, la réglementation régissant les obligations liées au démantèlement d'actifs et à la réhabilitation de l'environnement réduit parfois le risque de non-exécution associé à ces obligations en exigeant des entités qu'elles les financent ou en les faisant prendre rang avant d'autres passifs dans le cas d'une liquidation.

#### Raisons de préciser s'il faut inclure ou exclure le risque de non-exécution

- BC71 En l'absence de dispositions spécifiques dans IAS 37 quant à l'inclusion ou non du risque de non-exécution et, le cas échéant, quant à la façon de procéder, il y a un foisonnement des pratiques :
- (a) certaines entités excluent le risque de non-exécution. Leur méthode comptable consiste à appliquer un taux sans risque, qu'elles déterminent généralement d'après un substitut de marché observable — par exemple, le rendement actuel d'une obligation d'État à faible risque libellée dans une monnaie qui correspond à celle de la provision ;
  - (b) certaines entités incluent une évaluation qui leur est propre en ce qui concerne le risque de non-exécution. Leur méthode comptable consiste à appliquer un taux « ajusté en fonction de la qualité de crédit », qui pourrait être déterminé, selon le cas, d'après :

<sup>2</sup> Le montant maximal auquel l'entité serait disposée à échanger le passif contre un autre ayant des sorties de trésorerie certaines d'un montant équivalent.

- (i) le taux d'emprunt marginal ou moyen de l'entité,
  - (ii) un substitut de marché observable pour un taux sans risque ajusté en fonction de l'écart de crédit de l'entité ;
- (c) certaines entités incluent une évaluation du marché en ce qui concerne le risque de non-exécution — soit le risque de non-exécution d'une ou de plusieurs catégories de placements données —, par exemple pour les obligations d'entreprise cotées AA. Elles déterminent le taux d'actualisation d'après le rendement actuel du marché pour ce type de placements.
- BC72 L'entité qui inclut le risque de non-exécution dans le taux d'actualisation comptabilise des provisions moindres que l'entité qui l'exclut. Les écarts peuvent être marqués lorsqu'il s'agit d'importantes provisions à long terme, telles que celles pour démantèlement d'actifs ou réhabilitation de l'environnement qui sont comptabilisées par les entités exerçant leurs activités dans les secteurs de la production d'énergie, du pétrole et du gaz, des mines et des télécommunications.
- BC73 Lorsque deux entités utilisent des taux d'actualisation calculés sur des bases différentes pour des provisions similaires, les investisseurs pourraient avoir de la difficulté à comparer l'effet de ces provisions sur la performance financière et la situation financière des entités. Pour pouvoir effectuer des comparaisons, ils auraient à ajuster les montants présentés par une des deux entités afin qu'ils soient calculés sur la même base que les montants présentés par l'autre entité. Les calculs requis sont parfois complexes, et ce ne sont pas toutes les entités qui fournissent les informations nécessaires pour apporter les ajustements appropriés.
- BC74 Presque toutes les parties prenantes consultées par l'IASB ont indiqué qu'elles seraient en faveur de l'apport de modifications à IAS 37 visant à améliorer la comparabilité. Selon quelques-unes d'entre elles, l'amélioration des obligations d'information pourrait suffire, mais de l'avis de la majorité, l'IASB devrait standardiser les taux utilisés par les entités, en précisant dans IAS 37 si et, le cas échéant, comment le taux inclut le risque de non-exécution.

### Raisons d'imposer l'exclusion du risque de non-exécution

- BC75 Au paragraphe 47 de l'exposé-sondage, l'IASB propose de préciser que l'entité actualise une provision à un taux reflétant les évaluations actuelles par le marché de la valeur temps de l'argent, représentée par un taux sans risque, sans ajustement au titre du risque de non-exécution. L'entité pourrait estimer un taux approprié d'après un substitut de marché observable pour un taux sans risque.
- BC76 Pour en arriver à la conclusion que le taux devrait exclure le risque de non-exécution, l'IASB a tenu compte des points de vue dissidents de certaines parties prenantes. Comme il est expliqué plus en détail à l'annexe B, ces parties prenantes ont fait valoir qu'un taux *incluant* le risque de non-exécution :
- (a) peut être justifié sur le plan conceptuel et aboutit à des informations qui pourraient être utiles pour les investisseurs ;
  - (b) peut être considéré comme étant conforme à la fois :
    - (i) à l'objectif d'évaluation d'IAS 37,
    - (ii) à la disposition énoncée au paragraphe 47 de la norme actuelle, selon laquelle le taux reflète les risques spécifiques au passif.
- BC77 Toutefois, comme il est aussi expliqué plus en détail à l'annexe B, l'IASB a indiqué qu'on peut faire valoir qu'un taux qui exclut le risque de non-exécution satisfait également à ces critères. Sur le plan conceptuel, l'exclusion du risque de non-exécution se justifie par une caractéristique propre aux provisions qui entrent dans le champ d'application d'IAS 37 par rapport aux passifs qui découlent de transactions d'échange. En effet, les provisions qui entrent dans le champ d'application d'IAS 37 (par exemple, celles pour des obligations liées au démantèlement d'actifs) ne comprennent généralement aucune obligation de payer une contrepartie à l'autre partie pour l'acceptation du risque de non-exécution. En actualisant une provision (et donc en procédant à une désactualisation) à un taux qui exclut le risque de non-exécution, l'entité donne une image fidèle du fait qu'elle n'engage aucune charge pour le transfert de ce risque.
- BC78 Pour arriver à la conclusion que le taux devrait exclure le risque de non-exécution, l'IASB a tenu compte de deux autres facteurs :
- (a) premièrement, l'IASB a noté que de nombreuses parties prenantes, y compris des utilisateurs et des préparateurs d'états financiers, préféreraient que le taux puisse être déterminé objectivement d'après un taux de marché observable. Or, le risque de non-exécution associé à une provision n'est pas observable, et comme il est expliqué au paragraphe BC70, il peut différer du risque de non-exécution associé aux autres passifs de l'entité. Toute estimation de l'ajustement requis pour refléter le risque de non-exécution pourrait ainsi s'avérer très subjective. Selon les investisseurs,

cette subjectivité réduirait la comparabilité. Les préparateurs d'états financiers ont ajouté que l'ajustement pourrait être difficile et coûteux à estimer et à auditer ;

- (b) deuxièmement, l'IASB a indiqué que les résultats de l'évaluation d'une provision à un montant qui reflète la qualité de crédit de l'entité pouvaient être paradoxaux. L'entité dont la qualité de crédit est faible présente un passif moindre que l'entité dont la qualité de crédit est plus solide, et l'entité dont la qualité de crédit se détériore indique une diminution de ses passifs.
- BC79 Quelques parties prenantes ont dit qu'elles seraient favorables à l'inclusion du risque de non-exécution dans le taux d'actualisation, car cela aurait pour effet de rendre les dispositions d'IAS 37 relatives aux obligations liées au démantèlement d'actifs et aux obligations connexes liées à la réhabilitation de l'environnement plus cohérentes avec celles des principes comptables généralement reconnus des États-Unis (les PCGR des États-Unis). Selon ces derniers, l'entité évalue ces obligations au moyen d'un taux d'actualisation ajusté en fonction de la qualité de crédit<sup>3</sup>.
- BC80 Or, l'IASB a conclu qu'une disposition imposant d'inclure le risque de non-exécution dans l'évaluation d'une provision n'améliorerait que légèrement la cohérence entre les dispositions d'IAS 37 et celles des PCGR des États-Unis, car :
- (a) le taux ajusté en fonction de la qualité de crédit que les entités utilisent en application des PCGR des États-Unis diffère du taux qu'IAS 37 exigerait advenant l'inclusion du risque de non-exécution, puisque ce premier taux reflète la qualité de crédit de ces entités à la date de la comptabilisation initiale, mais ne reflète :
- (i) ni les changements touchant la qualité de crédit après la comptabilisation initiale,
- (ii) ni le risque de non-exécution spécifiquement associé au passif qui est évalué ;
- (b) il existe plusieurs autres différences entre les dispositions d'IAS 37 et celles des PCGR des États-Unis relatives à la comptabilisation et à l'évaluation des obligations liées à la mise hors service d'actifs et des obligations connexes liées à la réhabilitation de l'environnement.

## Modalités d'application

- BC81 L'IASB propose de n'ajouter aucune modalité d'application dans IAS 37 quant à la façon de déterminer un taux d'actualisation sans risque approprié, faisant valoir que :
- (a) la pratique est déjà bien établie malgré l'absence de modalités dans IAS 37. En effet, de nombreux préparateurs d'états financiers estiment déjà un taux sans risque pour évaluer les provisions, soit pour la mise en œuvre d'une méthode d'actualisation à un taux sans risque, soit comme point de départ pour estimer un taux ajusté en fonction de la qualité de crédit ;
- (b) les provisions qui entrent dans le champ d'application d'IAS 37 varient grandement sur le plan des conditions et des circonstances relatives à leur extinction. Comme l'IASB ne peut élaborer des modalités qui couvriraient toutes les conditions et les circonstances possibles, il pourrait être incapable d'élaborer des modalités qui vont au-delà des principes de base déjà bien compris ;
- (c) plusieurs autres Normes IFRS de comptabilité imposent l'évaluation des actifs ou des passifs d'après des taux d'intérêt sans risque. Toute modalité ajoutée à IAS 37 pourrait avoir des conséquences non voulues sur ces autres normes.
- BC82 Généralement, les entités déterminent un taux sans risque approprié d'après un substitut de marché observable, comme le rendement actuel d'une obligation d'État à faible risque libellée dans une monnaie qui correspond à celle de la provision. Dans certains cas, l'entité pourrait ajuster ce rendement, par exemple pour compenser les différences entre la durée et la liquidité du placement et celles de la provision. L'IASB ne s'attend toutefois pas à ce que toutes les entités procèdent à de tels ajustements.

## Informations à fournir — Taux d'actualisation

- BC83 En réponse aux demandes d'investisseurs, l'IASB propose d'ajouter à IAS 37 des dispositions imposant à l'entité d'indiquer, pour chaque catégorie de provisions :
- (a) le ou les taux d'actualisation utilisés dans l'évaluation de la provision ;
- (b) l'approche qui a servi à déterminer ce ou ces taux.

<sup>3</sup> Les dispositions des PCGR des États-Unis sont énoncées dans l'ASC *Asset Retirement and Environmental Obligations* (Subtopic 410-20) du FASB.

- BC84 Pour ce qui est des dispositions relatives au taux d'actualisation d'IAS 37, les investisseurs étaient d'avis que non seulement la diversité des taux utilisés mais le manque d'informations à leur sujet nuit à la comparabilité. Ils ont souligné que d'autres Normes IFRS de comptabilité qui imposent à l'entité d'évaluer un actif ou un passif au moyen de techniques d'actualisation par les flux de trésorerie — par exemple, IAS 19 et IAS 36 *Dépréciation d'actifs* — lui imposent aussi d'indiquer les taux d'actualisation utilisés. IAS 37 se distingue donc par le fait qu'elle n'impose pas à l'entité de fournir cette information.
- BC85 La proposition visant à imposer à l'entité d'indiquer l'approche qui a servi à déterminer ses taux d'actualisation découle de la proposition de ne pas ajouter de modalités d'application dans IAS 37 quant à la façon de déterminer un taux sans risque approprié. Elle tient compte du fait que les entités pourraient utiliser diverses approches et que les informations sur ces approches amélioreraient la comparabilité. La disposition proposée concorde avec la disposition d'IFRS 17 *Contrats d'assurance* qui impose d'indiquer l'approche adoptée pour déterminer les taux d'actualisation utilisés dans l'évaluation des passifs au titre des contrats d'assurance<sup>4</sup>.

## Retrait d'IFRIC 6 et d'IFRIC 21

---

- BC86 L'IASB propose de retirer IFRIC 6 et IFRIC 21 du fait que les dispositions proposées à l'appui du critère de l'existence d'une obligation actuelle remplaceraient les dispositions énoncées dans ces interprétations. Comme il est indiqué aux paragraphes BC58 et BC59, l'IASB propose d'ajouter au guide de mise en œuvre d'IAS 37 des exemples de situations semblables à celles décrites dans IFRIC 6 et IFRIC 21, de manière à conserver l'analyse qui y est présentée.

## Dispositions transitoires

---

### Entités qui appliquent les Normes IFRS de comptabilité

- BC87 IAS 8 *Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs* exige de l'entité qu'elle comptabilise un changement de méthode comptable résultant de la première application d'une Norme IFRS de comptabilité :
- (a) soit selon les dispositions transitoires énoncées dans la norme concernée, si elle comporte de telles dispositions ;
  - (b) soit de manière rétrospective, si la norme concernée ne comporte aucune disposition transitoire.
- BC88 L'IASB a conclu que les coûts de l'application rétrospective de certaines modifications proposées dans l'exposé-sondage pourraient l'emporter sur les avantages. Il propose donc une disposition générale pour une application rétrospective assortie de deux exceptions, incluses par souci de simplification. Ces exceptions sont expliquées aux paragraphes BC90 à BC98.
- BC89 Certaines provisions, par exemple celles pour des obligations liées au démantèlement d'actifs, sont ajoutées au coût de l'actif auquel elles se rattachent. Comme le spécifie le paragraphe 94C de l'exposé-sondage, si l'entité ajuste une provision pour une telle obligation, elle pourrait également devoir ajuster la valeur comptable de l'actif correspondant. La disposition relative à la comptabilisation en capitaux propres de l'écart net à la date de transition permet de clarifier le fait que l'entité n'ajuste pas la valeur comptable du goodwill acquis lors de regroupements d'entreprises survenus avant cette date (sous réserve des dispositions du paragraphe 45 d'IFRS 3 *Regroupements d'entreprises*).

### Approche modifiée pour les changements touchant les coûts inclus dans l'évaluation d'une provision

- BC90 La première exception à l'application rétrospective est énoncée au paragraphe 94D de l'exposé-sondage. Elle prévoit une application rétrospective modifiée pour les changements touchant les coûts inclus dans l'évaluation d'une provision par suite de la modification proposée au paragraphe 40A de l'exposé-sondage.
- BC91 L'IASB propose cette approche modifiée pour les raisons suivantes :
- (a) il a imposé cette même approche lorsqu'il a modifié IAS 37 en 2020 afin de préciser les coûts que l'entité inclut pour apprécier si un contrat est déficitaire ;

<sup>4</sup> Voir paragraphe 117(c)(iii) d'IFRS 17 *Contrats d'assurance*.

- (b) les modifications proposées au paragraphe 40A s'inscrivent dans le prolongement de la modification de 2020 décrite en (a). Les arguments à l'appui de l'application rétrospective modifiée pour ce qui est de la modification de 2020 (voir paragraphes BC20 et BC21 de la base des conclusions d'IAS 37) s'appliquent également à la modification proposée au paragraphe 40A.

### Approche simplifiée pour les changements touchant les taux d'actualisation

- BC92 La deuxième exception à l'application rétrospective est énoncée au paragraphe 94E de l'exposé-sondage. Cette exception permettrait une application rétrospective simplifiée pour les changements touchant les taux d'actualisation par suite des modifications proposées au paragraphe 47A de l'exposé-sondage. La simplification s'appliquerait aux changements influant sur l'évaluation d'une provision pour coûts de démantèlement ou de remise en état d'actifs, si ces coûts s'ajoutent au coût d'un actif correspondant — par exemple, une immobilisation corporelle ou un actif au titre du droit d'utilisation. L'exception proposée est similaire à celle énoncée au paragraphe D21 d'IFRS 1 *Première application des Normes internationales d'information financière*. La raison qui sous-tend la proposition d'exception est expliquée aux paragraphes BC93 à BC98.
- BC93 Au paragraphe 47A de l'exposé-sondage, l'IASB propose de préciser que le taux que l'entité utilise pour actualiser une provision reflète les évaluations actuelles par le marché de la valeur temps de l'argent, représentée par un taux sans risque, mais sans ajustement au titre du risque de non-exécution.
- BC94 L'entité qui actualise une provision pour démantèlement ou remise en état d'actifs à un taux qui inclut le risque de non-exécution aurait à changer de méthode comptable pour utiliser un taux moindre, ce qui aurait pour effet d'augmenter l'évaluation de la provision.
- BC95 L'IASB a conclu qu'il pourrait être difficile d'appliquer le changement de méthode comptable de manière rétrospective si le débit correspondant est ajouté au coût de l'actif correspondant.
- BC96 La difficulté surviendrait du fait que :
- (a) selon IAS 37, l'entité est tenue d'évaluer une provision en utilisant des estimations actuelles de la dépense nécessaire à l'extinction de l'obligation actuelle et une évaluation actuelle par le marché de la valeur temps de l'argent. Par conséquent, l'évaluation d'une provision pour démantèlement d'actifs ou réhabilitation de l'environnement peut fluctuer entre les dates de clôture en raison de changements dans les estimations de la dépense nécessaire ou dans les taux d'intérêt du marché actuels ;
- (b) IFRIC 1 *Variation des passifs existants relatifs au démantèlement ou à la remise en état et des autres passifs similaires* exige d'ajouter les variations décrites en (a) au coût de l'actif correspondant ou de les porter en déduction de ce coût. Ainsi, les variations sont généralement comptabilisées dans l'état du résultat net de manière prospective, à mesure que l'actif correspondant est amorti sur sa durée d'utilité ou se déprécie. La valeur comptable de l'actif à la date de transition pourrait donc dépendre du moment où les estimations de la dépense nécessaire et les taux d'intérêt du marché ont fluctué depuis la date de création de l'obligation de démantèlement, ainsi que de la nature de ces variations ;
- (c) par conséquent, l'application rétrospective du changement de méthode comptable nécessiterait la constitution d'un historique de tous les ajustements apportés au coût de l'actif et de l'amortissement cumulé à chaque date de clôture entre la comptabilisation initiale de la provision et la date de transition.
- BC97 L'IASB a précédemment conclu qu'il serait impraticable de constituer un tel historique pour les nouveaux adoptants des Normes IFRS de comptabilité<sup>5</sup>. C'est pourquoi IFRS 1 exempte les nouveaux adoptants de l'application d'IFRIC 1 pour les variations dans les estimations des sorties de trésorerie et dans les taux d'intérêt du marché qui se sont produites avant la date de transition aux Normes IFRS de comptabilité. Le paragraphe D21 d'IFRS 1 prévoit une application rétrospective simplifiée pour l'entité qui choisit de se prévaloir de cette exemption. Selon cette approche simplifiée, l'entité évalue la provision à la date de transition conformément aux dispositions d'IAS 37 et estime le montant qui aurait été inclus dans le coût et l'amortissement cumulé de l'actif correspondant au moyen d'hypothèses de simplification.
- BC98 L'IASB a conclu qu'une exemption similaire serait justifiée pour l'entité qui change de méthode comptable par suite des modifications proposées dans l'exposé-sondage.

<sup>5</sup> Voir paragraphe BC63C de la base des conclusions d'IFRS 1 *Première application des Normes internationales d'information financière*.

## Nouveaux adoptants des Normes IFRS de comptabilité

- BC99 Selon IFRS 1, les nouveaux adoptants des Normes IFRS de comptabilité sont tenus d'appliquer les dispositions de manière rétrospective, sous réserve de certaines exceptions. Lorsque l'IASB publie une nouvelle norme ou apporte des modifications importantes à une norme, il se demande s'il convient de supprimer l'une ou l'autre de ces exceptions ou d'en ajouter d'autres.
- BC100 L'IASB ne propose aucun changement aux exceptions prévues dans IFRS 1 par suite des modifications qu'il propose d'apporter à IAS 37 pour les raisons suivantes :
- (a) IFRS 1 ne prévoit aucune exception à l'application des dispositions d'IAS 37 autre que les exemptions aux dispositions d'IFRIC 1 décrites au paragraphe BC97 ;
  - (b) les modifications proposées dans l'exposé-sondage ne donneraient pas lieu à des changements fondamentaux dans les dispositions d'IAS 37 ni dans les procédures ou jugements nécessaires à leur application.

## Informations à fournir — Filiales n'ayant pas d'obligation d'information du public

---

- BC101 Les filiales admissibles peuvent choisir d'appliquer les obligations d'information réduites d'IFRS 19 *Filiales n'ayant pas d'obligation d'information du public : Informations à fournir* plutôt que celles, plus exhaustives, d'autres Normes IFRS de comptabilité<sup>6</sup>.
- BC102 Lorsque l'IASB propose des obligations d'information nouvelles ou modifiées pour d'autres Normes IFRS de comptabilité, il se demande s'il y a lieu d'inclure ces obligations dans IFRS 19 en déterminant si leur inclusion permettrait de fournir des informations utiles aux utilisateurs des états financiers des filiales admissibles. Pour ce faire, il :
- (a) applique les principes directeurs énoncés au paragraphe BC33 de la base des conclusions d'IFRS 19 ;
  - (b) évalue les coûts et les avantages des obligations d'information nouvelles ou modifiées en fonction des besoins de ces utilisateurs.
- BC103 L'IASB s'est demandé s'il y avait lieu d'ajouter à IFRS 19 les deux obligations d'information qu'il propose d'ajouter à IAS 37.
- BC104 Comme le montre l'annexe B de l'exposé-sondage, l'IASB propose d'ajouter à IFRS 19 une obligation d'information relative au ou aux taux d'actualisation utilisés dans l'évaluation d'une provision. Cette proposition reflète :
- (a) le principe directeur selon lequel les informations sur les incertitudes d'évaluation, par exemple les jugements et estimations importants, sont importantes pour les filiales admissibles ;
  - (b) le fait qu'IFRS 19 impose d'indiquer les taux d'actualisation utilisés dans l'évaluation d'autres actifs et passifs ;
  - (c) l'avis de l'IASB selon lequel les coûts liés à l'indication des taux d'actualisation utilisés seraient faibles, car ces informations sont facilement accessibles et ne sont pas sensibles sur le plan commercial.
- BC105 L'IASB propose de ne pas ajouter à IFRS 19 une obligation d'information relative à l'approche qui a servi à déterminer les taux d'actualisation. Il a noté qu'IFRS 19 n'impose pas la fourniture de cette information pour la plupart des autres actifs et passifs (la seule exception étant les passifs au titre des contrats d'assurance), et a conclu que les coûts connexes l'emporteraient sur les avantages qu'en retireraient les utilisateurs des états financiers des filiales admissibles.

---

<sup>6</sup> Une filiale est admissible si :

- elle n'a pas d'obligation d'information du public ;
- elle a une société mère ultime ou société mère intermédiaire produisant des états financiers consolidés mis à la disposition du public qui sont conformes aux Normes IFRS de comptabilité.

## Modifications corrélatives d'autres Normes IFRS de comptabilité

- BC106 L'IASB propose aussi d'apporter des modifications à d'autres Normes IFRS de comptabilité du fait de son projet de modification d'IAS 37. À l'annexe B de l'exposé-sondage figurent ainsi les propositions concernant :
- (a) le retrait d'une exception au principe de comptabilisation d'IFRS 3 *Regroupements d'entreprises*, comme il est expliqué plus en détail aux paragraphes BC107 à BC110 ;
  - (b) l'harmonisation, par voie de modifications mineures, du libellé des renvois à IAS 37 dans plusieurs Normes IFRS de comptabilité avec le libellé modifié de la norme.

### Modification corrélative d'IFRS 3

- BC107 Les dispositions d'IFRS 3 relatives à la comptabilisation des actifs acquis et des passifs repris lors d'un regroupement d'entreprises reposent sur deux principes :
- (a) à la date d'acquisition, l'acquéreur comptabilise les actifs identifiables acquis et les passifs repris, c'est-à-dire les éléments qui répondent aux définitions d'un actif et d'un passif du *Cadre conceptuel*<sup>7</sup> ;
  - (b) après la date d'acquisition, l'acquéreur comptabilise les actifs acquis et les passifs repris selon les autres Normes IFRS de comptabilité applicables à ces éléments, en fonction de leur nature<sup>8</sup>.
- BC108 Actuellement, les dispositions relatives à la comptabilisation d'IAS 37 et d'IFRIC 21 ne sont pas cohérentes avec les concepts énoncés dans le *Cadre conceptuel*. En effet, certains éléments qui répondent à la définition d'un passif énoncée dans le *Cadre conceptuel* ne répondent pas à la définition d'un passif sur laquelle s'appuie le critère de l'existence d'une obligation actuelle dans IAS 37. Par conséquent, l'acquéreur qui applique les principes de comptabilisation d'IFRS 3 pourrait comptabiliser une provision lors de l'acquisition et être tenu de la décomptabiliser immédiatement après l'acquisition.
- BC109 Pour éviter ce résultat, les paragraphes 21A à 21C d'IFRS 3 prévoient une exception au principe de comptabilisation initiale. L'exception s'applique aux passifs et aux passifs éventuels qui entreraient dans le champ d'application d'IAS 37 ou d'IFRIC 21 s'ils étaient contractés de façon distincte plutôt que repris à l'occasion d'un regroupement d'entreprises. Elle précise que l'entité applique IAS 37 ou IFRIC 21 (plutôt que le *Cadre conceptuel*) pour déterminer si, à la date d'acquisition, il convient de comptabiliser de tels passifs.
- BC110 Comme il le mentionne aux paragraphes BC34 à BC36, l'IASB propose des modifications aux dispositions d'IAS 37 à l'appui du critère de l'existence d'une obligation actuelle aux fins d'harmonisation avec le *Cadre conceptuel*. Il propose également de retirer IFRIC 21. Ces modifications élimineraient l'incohérence entre le principe de comptabilisation d'IFRS 3 et les critères de comptabilisation d'IAS 37, si bien que l'exception prévue dans IFRS 3 serait redondante. Par conséquent, l'IASB propose de supprimer l'exception en supprimant les paragraphes 21A à 21C d'IFRS 3.

## Coûts et avantages des modifications proposées

- BC111 L'IASB a évalué les coûts et les avantages probables du projet de modification d'IAS 37 tout au long de l'élaboration des propositions contenues dans l'exposé-sondage.
- BC112 Avant de décider d'ajouter à son programme de travail un projet de modification d'IAS 37 et pour déterminer la portée et les objectifs d'un tel projet, l'IASB a dressé une liste des lacunes potentielles de la norme. Il a ensuite demandé aux parties prenantes si les avantages des modifications associées à chaque lacune l'emporteraient sur les coûts. Le projet ne porte que sur les éléments sur lesquels les parties prenantes s'entendaient pour dire que les avantages l'emporteraient sur les coûts<sup>9</sup>.
- BC113 Afin d'orienter ses décisions provisoires dans le cadre du projet, l'IASB a tenu compte des coûts et des avantages de diverses options pour chacune des modifications proposées et pour les dispositions transitoires. Les coûts et les avantages probables ont été identifiés à la lumière des informations recueillies auprès des parties prenantes et expliqués dans les documents d'accompagnement préparés par les permanents pour les réunions lors desquelles l'IASB a pris ces décisions provisoires.

<sup>7</sup> Voir paragraphes 10 et 11 d'IFRS 3.

<sup>8</sup> Voir paragraphe 54 d'IFRS 3.

<sup>9</sup> Document d'accompagnement 22 de la réunion de janvier 2020 de l'IASB, *Provisions—Project proposal*.

BC114 Les principaux coûts et avantages des modifications proposées dans l'exposé-sondage, selon l'évaluation faite par l'IASB, sont présentés au tableau 1. L'IASB a publié l'exposé-sondage après en être arrivé à la prise de position selon laquelle les avantages l'emporteraient sur les coûts.

**Tableau 1 : Coûts et avantages probables des modifications proposées dans l'exposé-sondage**

	Modification	Coûts probables	Avantages probables
(a)	Définition mise à jour d'un passif	Coûts d'application initiaux pour la compréhension de la nouvelle définition et de ses incidences pratiques	Coûts récurrents moindres du fait de l'utilisation d'une même définition plus claire dans les Normes IFRS de comptabilité
(b)	Dispositions clarifiées à l'appui du critère de l'existence d'une obligation actuelle	Coûts d'application initiaux pour la compréhension des nouvelles dispositions et de leurs incidences pratiques	Coûts récurrents moindres et application plus uniforme
(c)	Nouvelles dispositions prévoyant de comptabiliser plus tôt et de manière graduelle certains droits ou certaines taxes	Coûts d'application initiaux pour la compréhension des nouvelles dispositions et pour le changement de méthode comptable  Coûts d'application récurrents supérieurs du fait que les provisions comptabilisées plus tôt pourraient comporter un degré plus élevé d'incertitude d'évaluation	Informations plus utiles pour les investisseurs dans l'appréciation des flux de trésorerie futurs d'une entité
(d)	Retrait d'IFRIC 6, d'IFRIC 21 et de deux décisions de l'IFRS Interpretations Committee ; situations qui y sont présentées intégrées au guide de mise en œuvre d'IAS 37	Coûts d'application initiaux pour l'adaptation à la nouvelle structure	Application continue plus facile du fait que toutes les indications et les dispositions d'IAS 37 sont regroupées en un seul endroit
(e)	Dispositions relatives aux coûts payables lorsqu'un seuil donné est dépassé	Coûts d'application initiaux pour le changement de méthode comptable  Coûts d'application récurrents supérieurs du fait que les provisions comptabilisées plus tôt pourraient comporter un degré plus élevé d'incertitude d'évaluation	Dispositions clarifiées donnant lieu à une réduction des coûts d'application et favorisant une application plus uniforme  Informations plus utiles pour les investisseurs dans l'appréciation des flux de trésorerie futurs d'une entité
(f)	Dispositions plus détaillées relatives au taux d'actualisation	Coûts d'application initiaux pour le changement de méthode comptable	Moins grande diversité des pratiques et subjectivité moindre dans les évaluations, pour une comparabilité entre les entités améliorée

	Modification	Coûts probables	Avantages probables
(g)	Obligation pour l'entité d'indiquer les taux d'actualisation qu'elle utilise et l'approche qui a servi à déterminer ces taux	Coûts d'application récurrents pour la fourniture de ces informations supplémentaires (l'IASB s'attend à ce que ces coûts ne soient pas élevés, car les informations sont facilement accessibles et ne sont pas sensibles sur le plan commercial)	Informations utiles pour les investisseurs et transparence accrue, pour une comparabilité entre les entités améliorée

## Annexe A : Raisons d’être et sources des propositions énoncées aux paragraphes 14A à 16

- BCA1 La présente annexe fournit une explication, paragraphe par paragraphe, des modifications proposées aux dispositions à l’appui du critère de l’existence d’une obligation actuelle (paragraphes 14A à 16).
- BCA2 Pour chacun des paragraphes, elle indique :
- (a) la source des dispositions proposées, soit, habituellement, un paragraphe existant d’IAS 37 ou un paragraphe du *Cadre conceptuel de l’information financière* (le *Cadre conceptuel*) ;
  - (b) la façon dont il contribue à l’atteinte des objectifs globaux des modifications, traités aux paragraphes BC26 à BC47.
- BCA3 Les renvois à IAS 37 (dans sa version actuelle) et au *Cadre conceptuel* sont à interpréter comme suit :
- (a) IAS 37.x renvoie au paragraphe x d’IAS 37 ;
  - (b) CC.4.x renvoie au paragraphe x du chapitre 4 du *Cadre conceptuel*.

### Tableau A1 : Explications paragraphe par paragraphe

Paragraphe de l’exposé-sondage	Raison d’être et source	Contribution à l’atteinte des objectifs globaux
14A	Identifier les trois conditions associées au critère de l’existence d’une obligation actuelle, qui reflètent les critères énoncés dans CC.4.27.	Remplace la disposition relative à un fait générateur d’obligation par trois conditions distinctes.
14B	Présenter les situations rattachées à l’existence d’une « obligation » en utilisant et en élargissant la définition énoncée dans CC.4.29.	Clarifie le fait que l’expression « n’a pas la capacité pratique de se soustraire » fait référence à la capacité de l’entité de se soustraire à une responsabilité si elle obtient des avantages spécifiques ou accomplit une action spécifique, et non à sa capacité d’éviter d’obtenir ces avantages ou d’accomplir cette action.
14C	Identifier les mécanismes qui créent des obligations en s’appuyant sur les définitions existantes énoncées dans IAS 37.10.	Lie la condition relative à l’existence d’une obligation aux définitions d’une obligation juridique et d’une obligation implicite.
14D	Fournir des exemples d’avantages économiques et d’actions en s’appuyant sur ceux énoncés dans CC.4.44 et sur certains qui sont illustrés dans le guide de mise en œuvre d’IAS 37.	Précise le sens de deux termes utilisés pour décrire à la fois la condition relative à l’existence d’une obligation (paragraphe 14B) et la condition relative à un événement passé (paragraphe 14N).
14E	Conserver la première partie d’IAS 37.20, en apportant des modifications mineures à des fins de cohérence avec CC.4.29.	Améliore la clarté et la cohérence sur le plan de la forme, sans modification sur le plan du fond.
14F	Expliquer le sens de l’expression « n’a pas la capacité pratique de se soustraire ». Remplacer IAS 37.17(a) par l’analyse présentée dans la décision de l’IFRS Interpretations Committee intitulée <i>Solde négatif de crédits carbone associé aux émissions</i>	Précise les situations dans lesquelles l’entité n’a pas la capacité pratique de se soustraire à une obligation juridique. Conserve les dispositions existantes relatives aux obligations implicites.

Paragraphe de l'exposé-sondage	Raison d'être et source	Contribution à l'atteinte des objectifs globaux
	<p><i>provenant des véhicules</i> (IAS 37 Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels).</p> <p>Intégrer les concepts énoncés dans CC.4.34.</p> <p>Conserver IAS 37.17(b).</p>	
14G	Conserver IAS 37.22.	Précise qu'une loi donne naissance à une obligation lorsqu'elle a été promulguée ou qu'on a la quasi-certitude qu'elle le sera.
14H	Conserver la deuxième partie d'IAS 37.20.	Explique pourquoi une décision du conseil d'administration ne suffit pas à créer une obligation implicite.
14I et 14J	Intégrer les concepts énoncés dans CC.4.36 et CC.4.37.	Inclut explicitement la condition relative à un transfert dans la définition d'un passif, avec une explication de cette condition.
14K	Intégrer les concepts énoncés dans CC.4.38.	Explique comment la condition relative à un transfert associée au critère de l'existence d'une obligation actuelle énoncé au paragraphe 14(a) d'IAS 37 s'inscrit parallèlement au critère de la probabilité d'un transfert énoncé au paragraphe 14(b) d'IAS 37.
14L	Développer les concepts énoncés dans CC.4.39(c) (exemple d'obligation de transférer une ressource économique) ainsi que dans CC.4.47 et CC.4.57 (description des obligations résultant d'un contrat à exécuter).	Clarifie les dispositions existantes. Explique pourquoi un contrat à exécuter (ou tout autre type d'obligations d'échanger des ressources économiques) ne satisfait aux critères de comptabilisation que si le contrat (ou un autre type d'obligations) est déficitaire.
14M	Réitérer le nouveau paragraphe 14A(c).	Présente la condition relative à un événement passé.
14N	Remplacer IAS 37.19 par de nouvelles dispositions fondées sur les concepts énoncés dans CC.4.43.	Décrit de nouveau la condition relative à un événement passé.
14O	Ajouter des clarifications d'après CC.4.44.	Décrit les circonstances dans lesquelles la condition relative à un événement passé est satisfaite au fil du temps.
14P	Préciser les dispositions relatives aux coûts payables lorsqu'un seuil donné est dépassé en interprétant les dispositions générales proposées aux paragraphes 14N et 14O.	Favorise une application uniforme des dispositions générales.
14Q	Préciser les dispositions relatives aux obligations qui ne sont créées que si l'entité accomplit au moins deux actions distinctes. Les dispositions sont fondées sur les concepts énoncés dans CC.4.32.	Remplace IFRIC 21 <i>Droits ou taxes</i> par des dispositions qui feraient en sorte que certains droits ou certaines taxes annuelles seraient comptabilisés plus tôt et de manière graduelle, ce qui donnerait lieu à des informations plus utiles sur ces éléments.

Paragraphe de l'exposé-sondage	Raison d'être et source	Contribution à l'atteinte des objectifs globaux
	<p>Dans le <i>Cadre conceptuel</i>, ces concepts figurent dans la section portant sur le critère relatif à l'existence d'une obligation, où, tout comme pour la condition correspondante proposée, l'expression « n'a pas la capacité pratique de se soustraire » est employée. Toutefois, comme l'expression y est utilisée en lien avec la condition relative à un événement passé, l'IASB propose d'inclure les dispositions dans la section d'IAS 37 portant sur ce sujet.</p>	
14R	<p>Intégrer les concepts énoncés dans CC.4.33, qui soutiennent CC.4.32.</p>	<p>Donne plus d'indications sur la façon d'interpréter l'expression « n'a pas la capacité pratique de se soustraire » dans le contexte de la condition relative à un événement passé.</p>
14S et 14T	<p>Utiliser les concepts énoncés dans CC.4.45 pour préciser que la promulgation d'une nouvelle loi ou l'accomplissement d'une action qui donne naissance à une obligation implicite ne suffit pas à créer une obligation actuelle.</p>	<p>Clarifie les dispositions existantes. Aide à expliquer que l'annonce d'un engagement n'est pas suffisante pour que l'entité comptabilise une provision, comme l'illustre l'exemple 15 de la section C du projet de modification du guide de mise en œuvre d'IAS 37, qui porte sur les engagements liés aux changements climatiques.</p>
14U	<p>Conserver IAS 37.21, en le renumérotant et en harmonisant la terminologie avec celle des paragraphes précédents.</p>	<p>Conserve la précision selon laquelle les événements (obtention d'avantages économiques spécifiques ou accomplissement d'une action spécifique) qui ne créent pas une obligation actuelle immédiate peuvent en générer une à une date ultérieure.</p>
15 et 16	<p>Conserver les dispositions applicables aux cas où il y a une incertitude quant à la question de savoir si le critère de l'existence d'une obligation actuelle est satisfait du fait qu'il n'apparaît pas clairement si des événements spécifiques se sont produits ou comment la loi s'applique à ces événements. Certains passages ont été reformulés.</p>	<p>Permet de s'assurer, par le libellé modifié, que les dispositions prévoient la possibilité que l'incertitude puisse être liée à l'une ou l'autre des trois conditions associées au critère de l'existence d'une obligation actuelle. Cette possibilité est explicitement démontrée dans le nouvel arbre de décision proposé à la section B1 du guide de mise en œuvre d'IAS 37.</p>

## Annexe B : Risque de non-exécution — Considérations d'ordre conceptuel

- BCB1 L'IASB propose d'imposer à l'entité d'actualiser une provision à un taux qui exclut le risque de non-exécution (paragraphe BC75 à BC80).
- BCB2 Pour en arriver à cette décision, l'IASB a tenu compte des arguments avancés selon lesquels un taux qui inclut le risque de non-exécution :
- (a) peut être justifié sur le plan conceptuel et aboutit à des informations qui pourraient être utiles pour les investisseurs ;
  - (b) peut être considéré comme étant conforme à la fois :
    - (i) à l'objectif d'évaluation d'IAS 37,
    - (ii) à la disposition énoncée au paragraphe 47 de la norme actuelle, selon laquelle le taux reflète les risques spécifiques au passif.
- BCB3 Toutefois, l'IASB a indiqué qu'on peut faire valoir qu'un taux qui exclut le risque de non-exécution pourrait également satisfaire à ces critères.
- BCB4 La présente annexe détaille ces observations.

### Tableau B1 : Justifications d'ordre conceptuel et informations fournies aux investisseurs

<b>(a) Risque de non-exécution exclu</b>
<p>Lorsque le taux d'actualisation d'une provision exclut le risque de non-exécution, l'évaluation de la provision indique aux investisseurs le montant que l'entité devrait investir dans des actifs sans risque à la date de clôture pour financer l'extinction d'une provision qui a été évaluée à son montant équivalent certain, comme il est décrit au paragraphe BC68(a).</p> <p>Le traitement différent des provisions qui entrent dans le champ d'application d'IAS 37 par rapport aux passifs qui découlent de transactions d'échange se justifie par une caractéristique leur étant propre. En effet, les provisions qui entrent dans le champ d'application d'IAS 37 (par exemple, celles pour des obligations liées au démantèlement d'actifs) ne comprennent généralement aucune obligation de payer une contrepartie à l'autre partie pour l'acceptation du risque de non-exécution. En actualisant une provision (et donc en procédant à une désactualisation) à un taux qui exclut le risque de non-exécution, l'entité donne une image fidèle du fait qu'elle n'engage aucune charge pour le transfert de ce risque — c'est-à-dire qu'elle n'a pas à payer une prime à l'autre partie pour l'acceptation du risque.</p>
<b>(b) Risque de non-exécution inclus</b>
<p>Lorsque le taux d'actualisation d'une provision inclut le risque de non-exécution, l'évaluation de la provision reflète la valeur économique de l'obligation de l'entité (et de la créance de l'autre partie), ce qui permet de mieux comparer la provision avec les passifs évalués à la valeur de marché.</p> <p>L'évaluation de la provision indique aux investisseurs que le passif est moins déficitaire qu'un passif autrement identique qui impose à l'entité de payer une prime de risque de non-exécution.</p> <p>L'ajustement au titre du risque de non-exécution dans le taux d'actualisation indique aux investisseurs le niveau de risque de non-exécution associé à la provision. Ce risque existe et est transféré à l'autre partie, que l'entité paie ou non une contrepartie à cette dernière pour l'acceptation du risque.</p>

**Tableau B2 : Cohérence avec l'objectif d'évaluation d'IAS 37**

<b>(a) Risque de non-exécution exclu</b>
Le paragraphe 36 d'IAS 37 décrit l'objectif d'évaluation comme « la meilleure estimation de la dépense nécessaire à l'extinction de l'obligation actuelle ». Ce montant ne reflète pas la probabilité que l'entité n'éteigne pas l'obligation.
<b>(b) Risque de non-exécution inclus</b>
Le paragraphe 37 d'IAS 37 étoffe l'objectif d'évaluation en le décrivant comme « le montant que l'entité devrait raisonnablement payer pour éteindre son obligation à la date de clôture ou pour la transférer à un tiers à cette même date ». Ce montant refléterait la probabilité que l'entité n'éteigne pas l'obligation.

**Tableau B3 : Obligation de refléter les risques spécifiques au passif**

<b>(a) Risque de non-exécution exclu</b>
On peut faire valoir que le risque de non-exécution n'est pas spécifique au passif parce qu'il ne dépend pas uniquement des caractéristiques de ce dernier, mais également de la qualité de crédit de l'entité qui le doit.
<b>(b) Risque de non-exécution inclus</b>
On peut faire valoir que le risque de non-exécution est spécifique au passif parce qu'il dépend en partie des caractéristiques de ce dernier — par exemple, où prend rang le passif par rapport aux autres passifs dans le cas d'une liquidation.

