

Interprétation IFRIC 5

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

Références

- IAS 8 *Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs*
- IAS 28 *Participations dans des entreprises associées et des coentreprises*
- IAS 37 *Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels*
- IFRS 9 *Instruments financiers* (publiée en octobre 2010)
- IFRS 10 *États financiers consolidés*
- IFRS 11 *Partenariats*
- SIC-12 *Consolidation – Entités ad hoc* (révisée en décembre 2004)

Contexte

- 1 L'objet des fonds de gestion dédiés au démantèlement, à la remise en état et à la réhabilitation de l'environnement, dénommés ci-après « fonds de démantèlement » ou « fonds », est de séparer les actifs destinés à financer certains ou la totalité des coûts de démantèlement d'un outil de production (tel qu'une centrale nucléaire) ou de certains équipements (tels que des voitures), ou à entreprendre la réhabilitation de l'environnement (telle que la rectification de la pollution de l'eau ou la remise en état de sites miniers), collectivement dénommés « démantèlement ».
- 2 Les contributions à ces fonds peuvent être volontaires ou imposées par la réglementation ou la législation. Les fonds peuvent avoir l'une des structures suivantes :
 - (a) Fonds qui sont établis par un seul contributeur pour financer ses propres obligations de démantèlement, qu'il s'agisse d'un site particulier ou d'un nombre de sites géographiquement dispersés.
 - (b) Fonds qui sont établis avec de multiples contributeurs pour financer leurs obligations de démantèlement, individuelles ou conjointes, lorsque les contributeurs ont droit au remboursement des frais de démantèlement jusqu'à concurrence de leurs contributions, augmenté de tout revenu réel sur ces contributions, diminué de leur part des coûts de gestion du fonds. Les contributeurs peuvent avoir une obligation d'effectuer des contributions supplémentaires, par exemple, en cas de faillite d'un autre contributeur.
 - (c) Fonds qui sont établis avec de multiples contributeurs pour financer leurs obligations de démantèlement individuelles ou conjointes lorsque le niveau de contributions imposé est fondé sur l'activité courante d'un contributeur et lorsque l'avantage obtenu par ce contributeur est fondé sur son activité passée. Dans de tels cas, il y a un décalage potentiel entre le montant des contributions effectuées par un contributeur (fondé sur l'activité en cours) et la valeur réalisable résultant du fonds (fondée sur l'activité passée).
- 3 De tels fonds présentent généralement les caractéristiques suivantes :
 - (a) le fonds est géré séparément par des trustees (administrateurs) indépendants ;
 - (b) les entités (les contributeurs) font des contributions au fonds, qui sont investies dans un éventail d'actifs pouvant inclure à la fois des titres de créance et de capitaux propres, et qui sont disponibles pour aider à payer les coûts de démantèlement des contributeurs. Les trustees déterminent le mode d'investissement des contributions, dans les limites fixées par les documents régissant le fonds et par toute législation applicable ou autres réglementations ;
 - (c) l'obligation de payer des coûts de démantèlement incombe aux contributeurs. Toutefois, les contributeurs sont en mesure d'obtenir le remboursement des coûts de démantèlement auprès du

fonds, à concurrence du montant le plus bas entre les coûts de démantèlement engagés et la part des actifs du fonds revenant aux contributeurs ;

- (d) les contributeurs peuvent avoir un accès restreint ou ne pas avoir d'accès à un excédent éventuel des actifs du fonds par rapport à ceux qui sont utilisés pour faire face aux coûts de démantèlement admissibles.

Champ d'application

- 4 La présente interprétation s'applique à la comptabilisation, dans les états financiers d'un contributeur, des intérêts émanant de fonds de gestion dédiés au démantèlement qui présentent les deux caractéristiques suivantes :
- (a) les actifs sont gérés séparément (soit en étant détenus dans une entité juridique distincte, soit en tant qu'actifs séparés au sein d'une autre entité) ; et
- (b) le droit d'accès d'un contributeur aux actifs est restreint.
- 5 Une participation résiduelle dans un fonds, qui s'étend au-delà d'un droit à remboursement, tel qu'un droit contractuel à des distributions une fois que tout le démantèlement a été achevé ou lors de la liquidation du fonds, peut être un instrument de capitaux propres entrant dans le champ d'application d'IFRS 9 et n'entre pas dans le champ d'application de la présente interprétation.

Questions

- 6 Les questions traitées dans la présente interprétation sont :
- (a) Comment un contributeur doit-il comptabiliser sa participation dans un fonds ?
- (b) Lorsqu'un contributeur a une obligation d'effectuer des contributions supplémentaires, par exemple en cas de faillite d'un autre contributeur, comment cette obligation doit-elle être comptabilisée ?

Consensus

Comptabilisation d'une participation dans un fonds

- 7 Le contributeur doit comptabiliser son obligation de payer les coûts de démantèlement comme un passif et doit comptabiliser séparément sa participation dans le fonds, à moins que le contributeur ne soit pas astreint à payer des coûts de démantèlement, et ceci même si le fonds omet de payer.
- 8 Le contributeur doit établir s'il exerce un contrôle, un contrôle conjoint ou une influence notable sur le fonds en se référant à IFRS 10, IFRS 11 et IAS 28. Si tel est le cas, le contributeur doit comptabiliser sa participation dans le fonds selon ces normes.
- 9 Si un contributeur n'exerce pas un contrôle, un contrôle conjoint ou une influence notable sur le fonds, le contributeur doit comptabiliser le droit de recevoir le remboursement du fonds en tant que remboursement selon IAS 37. Ce remboursement doit être évalué au plus bas :
- (a) du montant de l'obligation de démantèlement comptabilisée ; et
- (b) de la part du contributeur de la juste valeur des actifs nets du fonds attribuables aux contributeurs.

Les variations de la valeur comptable du droit à recevoir un remboursement autre que les contributions versées au fonds et les paiements en provenance du fonds doivent être comptabilisées en résultat net de la période au cours de laquelle ces variations surviennent.

Comptabilisation au titre des obligations d'effectuer des contributions supplémentaires

- 10 Lorsqu'un contributeur a une obligation d'effectuer des contributions supplémentaires, par exemple, en cas de faillite d'un autre contributeur ou si la valeur des actifs de placement détenus par le fonds diminue jusqu'à ce qu'ils soient insuffisants pour remplir les obligations de remboursement du fonds, cette obligation est un passif éventuel qui entre dans le champ d'application d'IAS 37. Le contributeur ne doit comptabiliser un passif que lorsqu'il est probable que des contributions supplémentaires seront effectuées.

Informations à fournir

- 11 Un contributeur doit fournir des informations sur la nature de sa participation dans un fonds et sur toutes restrictions à l'accès aux actifs du fonds.
- 12 Lorsqu'un contributeur a une obligation d'effectuer des contributions supplémentaires potentielles qui ne sont pas comptabilisées en tant que passif (voir paragraphe 10), il doit fournir les informations imposées par les dispositions du paragraphe 86 d'IAS 37.
- 13 Lorsqu'un contributeur comptabilise sa participation dans le fonds selon le paragraphe 9, il doit fournir les informations imposées par les dispositions du paragraphe 85(c) d'IAS 37.

Date d'entrée en vigueur

- 14 L'entité doit appliquer la présente interprétation pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2006. Une application anticipée est encouragée. Si l'entité applique la présente interprétation à une période ouverte avant le 1^{er} janvier 2006, elle doit l'indiquer.
- 14A La publication d'IFRS 9, en octobre 2010, a donné lieu à la modification du paragraphe 5. L'entité qui applique IFRS 9 publiée en octobre 2010 doit appliquer cette modification.
- 14B La publication d'IFRS 10 et d'IFRS 11, en mai 2011, a donné lieu à la modification des paragraphes 8 et 9. L'entité qui applique IFRS 10 et IFRS 11 doit appliquer ces modifications.

Dispositions transitoires

- 15 Les changements de méthodes comptables doivent être comptabilisés selon les dispositions d'IAS 8.