

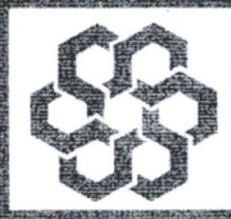
1950

**Mastère
Professionnel
en Comptabilité**



**Université de Carthage
Institut des Hautes Etudes Commerciales
IHEC Carthage
Année Universitaire 2016/2017**

ARCHI-SEVEN
P.1010034L-IRVAGE
23 150 883

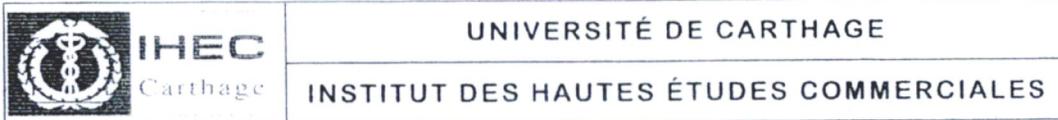


**International
Accounting
Standards
Board**

**IAS 37 : PROVISIONS, PASSIFS
ÉVENTUELS ET ACTIFS ÉVENTUELS**

**Révision
Comptable**

**Abderrazak GABSI
Universitaire & Expert comptable**



MASTÈRE PROFESSIONNEL EN COMPTABILITÉ
COURS : NORMES INTERNATIONALES D'INFORMATION FINANCIÈRE

**20 | IAS 37 : PROVISIONS, PASSIFS ÉVENTUELS ET
ACTIFS ÉVENTUELS**

OBJECTIFS ET CHAMP D'APPLICATION

1. Publication

La norme IAS 37, *Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels*, a été approuvée par l'IASC (devenu IASB) en juillet 1998. Cependant, en raison du processus important de révision des normes engagé par l'IASB, elle a fait l'objet de plusieurs amendements subséquents.

Les interprétations suivantes font référence à la norme IAS 37 :

- IFRIC 1, *Variation des passifs existants relatifs au démantèlement, à la remise en état et similaires* ;
- IFRIC 5, *Droits aux intérêts émanant de fonds de gestion dédiés au remboursement des coûts de démantèlement et de remise en état des sites* ;
- IFRIC 6, *Passifs résultant de la participation à un marché spécifique - Déchets d'équipements électriques et électroniques*.

2. Objectifs et Champ d'application

Les objectifs de la norme IAS 37 sont doubles :

- a) s'assurer que les critères de comptabilisation et les bases d'évaluation appliqués aux provisions, aux passifs éventuels et aux actifs éventuels sont appropriés ;
- b) s'assurer que les notes aux états financiers fournissent suffisamment d'informations pour permettre aux utilisateurs de comprendre la nature, l'échéance et le montant de ces provisions, passifs éventuels et actifs éventuels.

La norme IAS 37 doit être appliquée par toutes les entités pour la comptabilisation des provisions, des passifs éventuels et des actifs éventuels, exceptés :

- ceux résultant de « contrats non (entièrement) exécutés » sauf dans le cas où il s'agit d'un contrat déficitaire ;

Les « **contrats non (entièrement) exécutés** » sont des contrats dans lesquels aucune des parties n'a exécuté l'une quelconque de ses obligations ou les deux parties ont partiellement exécuté leurs obligations et dans la même proportion.

- ceux couverts par une autre norme.

Dont notamment :

- a) les contrats de construction (voir IAS 11, *Contrats de construction*) ;
- b) les impôts sur le résultat (voir IAS 12, *Impôts sur le résultat*) ;
- c) les contrats de location (voir IAS 17, *Contrats de location*). Toutefois, comme IAS 17 ne contient aucune disposition spécifique pour le traitement des contrats de location simple qui sont devenus déficitaires, IAS 37 s'applique en ce cas ;
- d) les avantages du personnel (voir IAS 19, *Avantages du personnel*) ; et
- e) les contrats d'assurance (voir IFRS 4, *Contrats d'assurance*).

La norme IAS 37 ne s'applique pas aux instruments financiers (y compris les garanties) entrant dans le champ d'application de la norme IAS 39, *Instruments financiers : Comptabilisation et évaluation*.

La norme IAS 37 couvre également le traitement des provisions pour restructuration, y compris les restructurations issues d'activités abandonnées répondant aux critères énoncés par la norme IFRS 5, *Actifs non courants détenus en vue de la vente et activités abandonnées*.

Dans certains pays (comme la Tunisie), le terme « provision » est utilisé également dans le contexte de dépréciations d'actifs (par exemple, les stocks) et de créances douteuses ; il s'agit d'ajustements de la valeur comptable des actifs qui ne sont pas traités par la norme IAS 37.

Lorsqu'une provision est constituée, la norme IAS 37 n'interdit pas l'incorporation de dépenses dans le coût d'un actif, mais elle ne l'impose pas non plus.

LES PROVISIONS

1. Définition

Une provision est **un passif** dont l'échéance ou le montant est incertain.

Un passif est **une obligation actuelle** de l'entité résultant d'événements passés et dont l'extinction devrait se traduire pour l'entité par une sortie de ressources représentatives d'avantages économiques.

Les provisions peuvent être distinguées des autres passifs tels que les dettes fournisseurs et les charges à payer, du fait que l'échéance ou le montant des dépenses futures qu'impliquera leur règlement est incertain(e).

Au contraire :

- a) **les fournisseurs** sont des passifs à payer au titre de biens ou de services qui ont été reçus ou fournis et qui ont été facturés ou fait l'objet d'un accord formalisé avec le fournisseur ; et
- b) **les charges à payer** sont des passifs à payer au titre de biens ou de services qui ont été reçus ou fournis mais qui n'ont pas été payés, facturés ou fait l'objet d'un accord formalisé avec le fournisseur ; c'est le cas notamment des sommes dues aux membres du personnel (par exemple, au titre des congés à payer).

Même s'il est parfois nécessaire d'estimer le montant ou l'échéancier des charges à payer, l'incertitude est généralement bien moindre que pour les provisions.

Les charges à payer sont souvent comptabilisées dans les fournisseurs et autres créateurs alors que les provisions sont présentées séparément.

Le tableau suivant permet de visualiser les différentes caractéristiques d'une provision, d'une dette fournisseur et d'une charge à payer :

	Obligation à la date de clôture	Sortie de ressource	Echéance	Montant	Présentation au bilan
Provision	Probable ou certaine (obligation juridique ou obligation implicite)	Probable ou certaine	Incertaine	Incertain	Provision
Dette fournisseur		Certaine	Certaine	Certain	Dette
Charge à payer		Certaine	Certaine ou incertitude faible	Certain ou incertitude faible	Dette

Remarque - Une obligation implicite est une obligation qui découle des actions de l'entité (pratiques passées, politique affichée ou déclaration récente suffisamment explicite) par lesquelles elle a indiqué aux tiers qu'elle assumera certaines responsabilités, créant en conséquence chez ces tiers une attente fondée.

2. Comptabilisation

Une provision doit être comptabilisée lorsque **trois critères** sont simultanément réunis :

- L'entité a une obligation actuelle (juridique ou implicite) résultant d'un événement passé (fait générateur d'obligation) ;
- Il est probable qu'une sortie de ressources représentatives d'avantages économiques futurs sera nécessaire pour éteindre cette obligation ; et
- Le montant de l'obligation peut être estimé de manière fiable.

Si ces trois critères ne sont pas réunis, aucune provision ne doit être comptabilisée. En revanche, certains de ces critères peuvent indiquer la présence d'un passif éventuel.

Une obligation juridique est une obligation qui découle :

- d'un contrat (sur la base de ses clauses explicites ou implicites) ;
- de dispositions légales ou réglementaires ; ou
- de toute autre source de droit (jurisprudence).

Une obligation implicite est une obligation qui découle des actions de l'entité lorsque :

- Elle a indiqué aux tiers, par ses pratiques passées, par sa politique affichée ou par une déclaration récente suffisamment explicite, qu'elle assumera certaines responsabilités ; et que
- En conséquence, l'entité a créé chez ces tiers une attente fondée qu'elle assumera ces responsabilités.

Un fait générateur d'obligation est 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.

En de rares cas (par exemple dans le cas d'une action en justice), l'existence d'une obligation actuelle n'apparaît pas clairement. Dans ces cas, un événement passé est considéré créer une obligation actuelle si, **compte tenu de toutes les indications disponibles, il est plus probable qu'improbable** qu'une obligation actuelle existe à la date de clôture. Cette probabilité peut s'appuyer sur l'opinion d'experts ou sur des événements survenus après la date de clôture.

Seules les obligations qui résultent d'événements passés existant indépendamment d'actions futures de l'entité (c'est-à-dire de la conduite future de son activité) sont comptabilisées comme des provisions.

Des exemples de telles obligations sont les pénalités ou les coûts de dépollution dans le cas de dommages illicites causés à l'environnement car dans les deux cas, il en résulte une sortie de ressources représentatives d'avantages économiques **indépendamment des actions futures de l'entité**. De même, une entité comptabilise une provision pour les coûts de démantèlement d'une installation pétrolière ou d'une centrale nucléaire dans la mesure où **elle est obligée** de remédier aux dommages déjà causés. En revanche, une entité peut envisager (ou être tenue), face aux pressions de la concurrence ou de la réglementation, d'engager certaines dépenses pour se conformer à l'avenir à des exigences particulières de fonctionnement (par exemple, en équipant certaines usines de filtres à fumée). Comme **l'entité peut éviter** ces dépenses futures par des mesures futures, par exemple en modifiant son mode de fonctionnement, elle n'a aucune obligation actuelle au titre de cette dépense future et donc elle ne comptabilise aucune provision.

Si les détails d'une nouvelle proposition de loi doivent encore être finalisés, l'obligation (juridique) naît uniquement lorsqu'on a la quasi-certitude que les dispositions légales et réglementaires seront adoptées sous la forme proposée.

Une sortie de ressources ou tout autre événement est considéré comme probable, **s'il est plus probable qu'improbable** que l'événement se produira (La probabilité que l'événement se produira **est plus grande** que la probabilité qu'il ne se produise pas, c'est-à-dire supérieure à 50%).

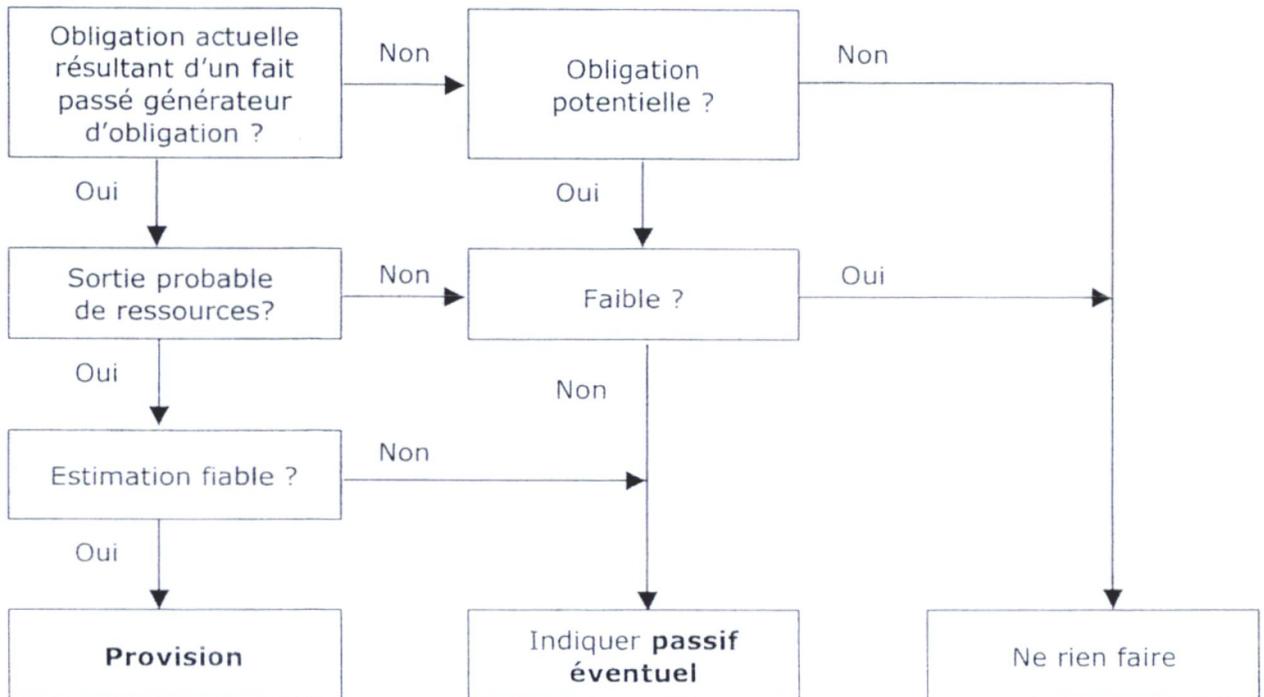
Lorsqu'il existe un grand nombre d'obligations similaires (par exemple, garanties sur les produits ou contrats similaires), la probabilité qu'une sortie de ressources sera nécessaire à l'extinction de ces obligations est déterminée en considérant la catégorie d'obligations comme un tout.

Lorsque l'existence d'une obligation actuelle n'est pas probable, l'entité fournit une information sur **un passif éventuel** sauf si la probabilité d'une sortie de ressources représentatives d'avantages économiques est faible.

Dans la pratique, nous rencontrons des provisions qui ne remplissent pas un ou plusieurs critères rappelés ci-dessus et qui, par conséquent, doivent faire l'objet d'une extourne (ou annulation) en application des IFRS. Citons entre autres :

- les provisions pour grosses réparations et gros entretiens ;
- les provisions générales pour restructuration ;
- les provisions pour pertes futures ;
- les provisions pour risques politiques ;
- les provisions pour risques de change ;
- les provisions pour investissements futurs ; et
- les provisions générales environnementales.

La comptabilisation ou non d'une provision peut être résumée par l'arbre de décision suivant (source : annexe B de la norme IAS 37) :



Exemples :

Déterminons, dans les cas suivants, s'il y a lieu ou non de constituer une provision :

- Un fabricant accorde une garantie lors de la vente de ses produits. Selon les termes du contrat de vente, le fabricant s'engage à réparer ou à remplacer les produits défectueux dans un délai de deux ans à compter de la date de vente. D'après l'expérience passée, il est probable qu'il y aura certaines réclamations au titre de la garantie.

Oui - Le fait générateur d'obligation est la vente des produits qui génère la garantie (obligation juridique). La mise en œuvre de la garantie entraînera un coût qui peut être évalué de manière statistique. **Une provision doit être constituée**, pour la meilleure estimation des coûts nécessaires pour assurer la garantie des produits vendus avant la date de clôture.

- Le 10 décembre N, le conseil d'administration d'une société a décidé de fermer une division. Avant la date de clôture, la décision n'a été communiquée à aucune personne concernée et aucune autre étape n'était franchie pour exécuter cette décision.

Non - **Aucune provision ne doit être constituée**, car il n'y a pas de fait générateur d'obligation. En effet, le personnel n'a pas été informé, ni le plan mis en œuvre.

- Le 10 décembre N, le conseil d'administration d'une société a décidé de fermer une division fabriquant un produit particulier. Le 20 décembre N, un plan détaillé de fermeture de la division a été adopté par le conseil d'administration. Des lettres ont été adressées aux clients, leur demandant de trouver une autre source d'approvisionnement et des courriers de licenciement ont été adressés au personnel de la division.

Oui - Le fait générateur d'obligation est la communication de la décision aux clients et employés, qui génère une obligation implicite à partir de cette date, car elle crée une attente légitime de la fermeture de la division. **Une provision doit être constituée**, pour la meilleure estimation des coûts de fermeture de la division.

4. Une entité exploite de manière bénéficiaire une usine qu'elle loue par un contrat de location simple. En décembre N, l'entité délocalise ses opérations vers une nouvelle usine. Le loyer sur l'usine ancienne se poursuit sur les deux prochaines années. Il ne peut pas être annulé, ni l'usine relouée à un autre utilisateur.

Oui - Le fait générateur d'obligation est la signature du contrat de location, qui crée une obligation juridique. Lorsque le bail devient déficitaire, une sortie de ressources représentative d'avantages économiques est probable. **Une provision doit être constituée**, pour la meilleure estimation des coûts de location incompressibles (cas particulier des contrats déficitaires).

3. Évaluation

Le montant de la provision est égal à la **meilleure estimation** du montant nécessaire pour éteindre l'obligation actuelle à la date de clôture.

Les estimations du résultat et de l'effet financier sont déterminées à partir du jugement de la direction de l'entité, complétées par l'expérience de transactions similaires et, dans certains cas, par des rapports d'experts indépendants. Les indications disponibles englobent toute indication complémentaire fournie par des événements ultérieurs à la date de clôture.

L'estimation de la sortie de ressources correspond aux dépenses **qui concourent directement** à l'extinction de l'obligation de l'entité, à savoir les dépenses qui n'auraient pas été engagées en l'absence de cette obligation.

Ainsi par exemple, des frais d'avocat relatifs à un litige pour lequel les critères de reconnaissance de la provision sont satisfaits, doivent être inclus dans l'estimation de la provision car ils seront inclus dans les dépenses à en courir pour éteindre l'obligation ou pour la transférer à un tiers.

Les risques et incertitudes qui affectent inévitablement de nombreux événements et circonstances doivent être pris en compte pour parvenir à la meilleure estimation d'une provision.

Une certaine attention est de mise lorsqu'on exerce son jugement dans des conditions d'incertitude pour ne pas surestimer les produits ou les actifs ou sous-estimer les charges ou les passifs. Toutefois, **une incertitude ne justifie pas la constitution de provisions excessives ou une évaluation délibérément exagérée des passifs**.

Lorsqu'on évalue une obligation unique, le résultat individuel le plus probable peut être la meilleure estimation du passif. L'évaluation de la provision est faite en fonction de l'issue la plus probable (ou selon la **méthode de la valeur la plus probable**).

Si une entité doit, par exemple, remédier à un grave défaut constaté dans une usine importante qu'elle a construite pour un client, le résultat unique le plus probable peut être la réparation du défaut dès la première tentative pour un coût de 500.000 DT. Toutefois, s'il existe une probabilité importante que d'autres tentatives seront nécessaires, une provision est comptabilisée pour un montant plus élevé.

Lorsque la provision à évaluer comprend une population nombreuse d'éléments, l'obligation est estimée en pondérant tous les résultats possibles en fonction de leur probabilité. Cette méthode statistique d'estimation est appelée « **méthode de la valeur attendue** ». La provision sera donc différente selon que la probabilité de la perte d'un montant donné sera, par exemple, de 60 % ou de 90 %. Lorsque les résultats possibles sont équiprobables dans un intervalle continu, le milieu de l'intervalle est retenu.

Exemple :

Une entité vend des biens avec une garantie aux termes de laquelle les clients sont couverts pour les coûts de réparation d'éventuels défauts de fabrication constatés dans les six premiers mois suivant l'achat. Si des défauts mineurs étaient détectés sur tous les produits vendus, le montant des réparations qui en résulteraient serait de 1 million. Si des défauts majeurs étaient détectés sur tous les produits vendus, le montant des réparations qui en résulteraient serait de 4 millions.

L'expérience passée de l'entité et ses attentes futures indiquent que, pour l'année à venir, 75% des produits vendus ne présenteront aucun défaut, 20% ne présenteront que des défauts mineurs et 5% présenteront des défauts majeurs.

La valeur attendue du coût des réparations est la suivante :
 $(75\% \times 0 \text{ million}) + (20\% \times 1 \text{ million}) + (5\% \times 4 \text{ millions}) = 0,4 \text{ million}$.

Les événements futurs pouvant avoir un effet sur le montant nécessaire à l'extinction d'une obligation doivent être traduits dans le montant de la provision lorsqu'il existe **des indications objectives suffisantes** que ces événements se produiront.

Exemples :

1. Une entité peut démontrer que le coût de décontamination d'un site à la fin de sa durée d'utilisation sera diminué par des progrès technologiques futurs. Cependant, elle ne peut anticiper la mise au point d'une technologie entièrement nouvelle de décontamination que si elle s'appuie sur des indications objectives suffisantes.
2. L'effet d'une nouvelle législation possible est pris en compte dans l'évaluation d'une obligation existante lorsque des indications objectives suffisantes existent qu'une promulgation de cette législation est quasiment certaine.

La provision est calculée **avant impôt**.

Lorsque l'effet de la valeur temps est significatif, la provision doit faire l'objet **d'une actualisation**.

Le taux d'actualisation doit être un taux avant impôts reflétant les appréciations actuelles par le marché de la valeur temps de l'argent et des risques spécifiques à ce passif. Les taux d'actualisation ne doivent pas refléter les risques pour lesquels les estimations de flux de trésorerie futurs ont été ajustées.

En pratique, les taux d'actualisation à retenir sont des taux sans risque (type obligation d'Etat) ayant la même maturité que le passif actualisé. Cependant, il existe plusieurs pays pour lesquels l'ensemble des agences de notation ont décidé de dégrader la notation des obligations d'Etat. Il paraît raisonnable dans ces circonstances de conclure que le taux des obligations d'Etat n'est pas un taux d'intérêt sans risque et qu'un ajustement du risque est nécessaire pour établir un taux sans risque.

Les profits résultant de la sortie attendue d'actifs **ne doivent pas** être pris en compte dans l'évaluation d'une provision.

Lorsqu'il est attendu que la totalité ou une partie de la dépense nécessaire à l'extinction d'une provision sera remboursée par une autre partie (par exemple, par le biais de contrats d'assurance, de clauses d'indemnisation ou de garanties du fournisseur), **le remboursement doit être comptabilisé si, et seulement si, l'entité a la quasi-certitude de le recevoir si elle éteint son obligation**.

Le remboursement doit être traité comme **un actif distinct**.

Le montant comptabilisé au titre du remboursement ne doit pas être supérieur au montant de la provision.

Dans l'état du résultat global, la charge correspondant à **une provision peut être présentée nette** du montant comptabilisé au titre d'un remboursement.

Synthèse des règles particulières d'estimation :

- La méthode de la valeur attendue sera appliquée, c'est-à-dire que les résultats possibles seront pondérés en fonction de leur probabilité ;
- Le jugement de la direction est important. Il sera éclairé par l'expérience passée, voire par des experts ;
- Les provisions à long terme doivent être actualisées ;
- Lorsque la provision est liée à un remboursement probable (de type indemnisation d'assurance), ce remboursement doit être également enregistré à l'actif (l'état du résultat global pouvant présenter la différence entre les deux éléments) ;
- Par contre, les profits attendus de la sortie probable d'actifs, même découlant de l'événement provisionné, ne sont pas pris en compte ;
- Les provisions ne peuvent pas être constituées progressivement (obligation de comptabiliser la charge probable en une fois), mais elles doivent être ré-estimées à la fin de chaque période ;
- Certaines provisions peuvent influencer la valeur à laquelle un actif est comptabilisé.

4. Révision et utilisation

Les provisions doivent être revues à chaque date de clôture et ajustées pour refléter la meilleure estimation à cette date.

Si la sortie de ressources représentatives d'avantages économiques nécessaires à l'extinction de l'obligation n'est plus probable, la provision doit être reprise.

Lorsqu'une provision est actualisée, sa valeur comptable augmente à chaque période pour refléter l'écoulement du temps. Cette augmentation est comptabilisée **en charges financières**.

Une provision ne peut être utilisée que pour les dépenses pour lesquelles elle a été comptabilisée à l'origine.

5. Cas particuliers

La norme IAS 37 précise les modalités d'application des règles de comptabilisation et d'évaluation des provisions dans trois cas particuliers.

► Pertes opérationnelles futures

Des provisions ne doivent pas être comptabilisées au titre de pertes opérationnelles futures (en l'absence d'obligation actuelle).

L'anticipation de pertes opérationnelles futures est une indication que certains actifs de l'activité ont pu perdre de la valeur. L'entité effectue des tests de dépréciation de ces actifs selon la norme IAS 36, *Dépréciation d'actifs*.

► Contrats déficitaires

Un contrat déficitaire est un contrat pour lequel les coûts inévitables pour satisfaire aux obligations contractuelles sont supérieurs aux avantages économiques attendus du contrat.

Les coûts inévitables d'un contrat reflètent le **coût net** de sortie du contrat, c'est-à-dire le plus faible du coût d'exécution du contrat ou de toute indemnisation ou pénalité découlant du défaut d'exécution.

Si une entité a un contrat déficitaire, l'obligation actuelle résultant de ce contrat doit être comptabilisée et évaluée comme une provision.

Avant d'établir une provision séparée pour un contrat déficitaire, une entité comptabilise toute perte de valeur survenue sur les actifs dédiés à ce contrat, selon les principes de la norme IAS 36, *Dépréciation d'actifs*.

► Provisions pour restructuration

Une restructuration est un **programme planifié et contrôlé par la direction**, qui modifie de façon significative :

- a) soit le champ d'activité d'une entité ;
- b) soit la manière dont cette activité est gérée.

Par exemple :

- la vente ou l'arrêt d'une branche d'activité ;
- la fermeture de sites d'activité dans un pays ou une région ou la délocalisation d'activités d'un pays dans un autre ou d'une région dans une autre ; et
- les réorganisations fondamentales ayant un effet significatif sur la nature et le centrage d'une activité de l'entité.

Une provision pour coûts de restructuration n'est comptabilisée que lorsqu'il a été satisfait aux critères généraux de comptabilisation des provisions.

Une obligation implicite de restructurer existe uniquement lorsque :

- a) d'une part, **l'entité a un plan formalisé et détaillé de restructuration**, précisant au minimum :
 - l'activité ou la partie de l'activité concernée,
 - les principaux sites affectés,
 - la localisation, la fonction et le nombre approximatif de membres du personnel qui seront indemnisés au titre de la fin de leur contrat de travail,
 - les dépenses qui seront engagées, et
 - la date à laquelle le plan sera mis en œuvre ; et

- b) d'autre part, **l'entité a créé**, chez les personnes concernées (clients, fournisseurs, bailleurs, membres du personnel ou leurs représentants) **une attente fondée** qu'elle mettra en œuvre la restructuration, soit en commençant à exécuter le plan (par exemple, par le démantèlement de l'usine ou la vente d'actifs), soit en leur **annonçant** ses principales caractéristiques (annonce publique des principales caractéristiques du plan).

Pour qu'un plan soit suffisant pour créer une obligation implicite lorsqu'il est communiqué à toutes les personnes concernées, **sa mise en œuvre doit être programmée pour démarrer le plus rapidement possible et s'achever dans un délai rendant improbable toute modification importante du plan.**

Une décision de restructurer prise par la direction ou par le conseil d'administration **avant la fin de la période de présentation de l'information financière** ne crée pas une obligation implicite à cette date de clôture à moins que l'entité n'ait, **antérieurement à cette date** :

- a) commencé à mettre en œuvre le plan de restructuration ; ou
- b) annoncé les principales caractéristiques du plan de restructuration aux personnes concernées d'une manière suffisamment précise pour créer chez celles-ci une attente fondée que l'entité mettra en œuvre la restructuration.

Si une entité entame la mise en œuvre d'un plan de restructuration, ou annonce ses principales lignes directrices aux personnes concernées, **seulement après la date de clôture**, l'information à fournir est imposée, selon la norme IAS 10, *Événements postérieurs à la date de clôture*, si la restructuration est significative et si l'absence d'information peut affecter les décisions économiques d'utilisateurs prises sur la base des états financiers.

Il n'existe aucune obligation pour la vente d'une activité tant que l'entité ne s'est pas engagée à vendre, c'est-à-dire par un accord de vente irrévocable.

Lorsqu'une vente ne représente que l'un des éléments d'une restructuration, il peut exister une obligation implicite au titre des autres parties à la restructuration avant même qu'un accord de vente irrévocable n'ait été conclu.

Lorsque la vente d'une activité est envisagée dans le cadre d'une restructuration, les actifs de celle-ci **sont revus pour dépréciation** selon la norme IAS 36, *Dépréciation d'actifs*.

Une provision pour restructuration ne doit inclure que les dépenses **directement liées** à la restructuration, c'est-à-dire les dépenses qui sont à la fois :

- a) nécessairement entraînées par la restructuration ; et
- b) non liées aux activités poursuivies par l'entité.

Une provision pour restructuration **n'inclut pas** les coûts :

- a) de reconversion ou de relocalisation du personnel conservé ;
- b) de marketing ; ou
- c) d'investissement dans de nouveaux systèmes et réseaux de distribution.

Ces dépenses sont liées à la conduite future de l'activité et ne constituent pas des passifs au titre de la restructuration à la date de clôture. Elles sont comptabilisées sur la même base que si elles se produisaient indépendamment de toute restructuration.

Les pertes opérationnelles futures identifiables jusqu'à la date d'une restructuration ne sont pas incluses dans une provision, sauf si elles concernent un contrat déficitaire.

Les profits sur la sortie attendue d'actifs ne sont pas pris en compte dans l'évaluation d'une provision pour restructuration même si la vente des actifs est envisagée dans le cadre de la restructuration.

Exemple :

Une entité fabrique et commercialise des compteurs électriques. Elle dispose de deux sites de production, à Tunis et à Sfax. En 2010, la direction décide de regrouper les deux sites afin de rationaliser les processus de production, réduire les frais de personnel administratif et supprimer les frais de transport entre les deux usines.

Elle décide ainsi de fermer le site de Sfax et d'embaucher un nouveau directeur technique. L'usine de production de Sfax étant vétuste, l'entité a prévu de démolir le bâtiment et de vendre le terrain nu. Les machines de production non encore amorties et les stocks seront déménagés pour être utilisés à Tunis. En outre, le plan de restructuration mis en place propose notamment aux salariés de Sfax :

- d'être relocalisés à Tunis, à un poste équivalent ;
- de quitter l'entité dans le cadre d'un départ volontaire ; ou
- d'être licenciés.

Les coûts à inclure dans la provision pour restructuration sont les coûts liés aux indemnités de départ volontaire et aux indemnités de licenciement. En effet, ces dépenses sont directement liées à la restructuration et non aux activités poursuivies.

Ces indemnités de fin de contrat de travail entrent dans le champ d'application de la norme IAS 19, *Avantages du personnel*, qui prévoit des critères similaires. En effet, les indemnités de fin de contrat de travail sont des avantages du personnel payables suite à :

- a) la décision de l'entité de résilier le contrat de travail du membre du personnel avant l'âge normal de départ en retraite ; ou
- b) la décision du membre du personnel de partir volontairement en échange de ces indemnités.

Une entité doit comptabiliser les indemnités de fin de contrat de travail au passif et en charges si et seulement si elle est manifestement engagée :

- a) à mettre fin à l'emploi d'un ou de plusieurs membres du personnel avant la date normale de mise à la retraite ; ou
- b) à octroyer des indemnités de fin de contrat de travail suite à une offre faite pour encourager les départs volontaires.

Une entité est manifestement engagée à mettre fin à un contrat de travail si et seulement si elle a un plan formalisé et détaillé de licenciement sans possibilité réelle de se rétracter. Ce plan détaillé doit indiquer, au minimum :

- a) le lieu de travail, la fonction et le nombre approximatif des personnes visées ;
- b) les indemnités de fin de contrat de travail prévues pour chaque fonction ou classification professionnelle ; et
- c) la date à laquelle le plan sera mis en œuvre. La mise en œuvre doit débuter dès que possible et sa durée doit être telle que des changements importants du plan ne soient pas probables.

En revanche, les éléments suivants sont à exclure de la provision pour restructuration :

1. **Coût de relocalisation du personnel** de l'usine de Sfax à Tunis. En effet, même lié à la restructuration, ce coût concerne le personnel qui continue à travailler pour l'entité ; ce coût est donc lié aux activités poursuivies ;
2. **Coût de déménagement des machines de production et des stocks** de l'usine de Sfax. En effet, ces actifs seront utilisés dans le cadre des activités poursuivies ;
3. **Coût de recrutement du nouveau directeur technique**. En effet, ce coût n'est pas directement lié à la restructuration car il s'agit d'une nouvelle embauche qui s'insère dans le cadre de la volonté de modifier l'organisation de la production ; ce coût est donc lié aux activités poursuivies ;
4. **Dépréciation du bâtiment** de l'usine de Sfax. En effet, les dépréciations correspondent à des pertes de valeur et non pas à des sorties de ressources probables représentatives d'avantages économiques ;
5. **Plus-value de cession attendue sur la vente du terrain** de Sfax. Les profits résultant de la sortie attendue d'actifs ne doivent pas être pris en compte dans l'évaluation de la provision même si la sortie est étroitement liée à l'évènement ayant donné lieu à sa naissance.
6. **Pertes opérationnelles futures de l'usine de Sfax jusqu'à la date de fermeture**. En Effet, ces coûts ne sont pas directement liés à la restructuration mais à l'activité qui est déficitaire.

6. Informations à fournir

Pour chaque catégorie de provisions, les informations à fournir sont les suivantes :

- a) solde en début de période, provisions complémentaires, montants utilisés, montants repris non utilisés, impact de l'actualisation, solde en fin de période ;
- b) description brève de la nature de l'obligation et de l'échéance attendue des sorties d'avantages économiques en résultant ;
- c) indication des incertitudes relatives au montant ou au dénouement de la provision ;
- d) montant de tout remboursement attendu, avec précision du montant de tout actif qui a été comptabilisé pour ce remboursement attendu.

Dans des cas **extrêmement rares** où la communication de tout ou partie de l'information requise peut porter un préjudice sérieux à la position de l'entité dans un conflit avec d'autres parties, cette information n'a pas à être communiquée. L'entité doit décrire la nature générale du conflit, ainsi que le fait et la raison pour laquelle l'information n'est pas communiquée.

Exemple :

Une société est engagée dans un conflit avec un concurrent qui prétend qu'elle a commis une contrefaçon en matière de brevets et réclame des dommages et intérêts d'un montant de 100.000 DT.

La société a constaté une provision égale à la meilleure estimation de l'obligation mais ne donne pas les informations en notes annexes prévues par la norme IAS 37, car la communication de ces informations porterait un préjudice sérieux à la position de la société.

L'information suivante a été donnée en notes annexes :

« Un litige est en cours contre la société relatif à un conflit avec un concurrent qui prétend que la société a commis une contrefaçon en matière de brevets et réclame des dommages et intérêts d'un montant de 100.000 DT. L'information requise par la norme IAS 37, Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels, n'est pas fournie pour la raison même qu'elle porterait un préjudice sérieux à l'issue du litige. La Direction pense que la réclamation peut être rejetée avec succès par la société ».

LES PASSIFS ÉVENTUELS

1. Définition

Un passif éventuel est :

- a) **une obligation potentielle** résultant d'événements passés et dont l'existence ne sera confirmée que par la survenance (ou non) d'un ou plusieurs événements futurs incertains qui ne sont pas totalement sous le contrôle de l'entité ; ou
- b) **une obligation actuelle** résultant d'événements passés mais qui ne satisfait pas aux critères de comptabilisation d'une provision selon la norme IAS 37 car :
 - il n'est pas probable qu'une sortie de ressources représentatives d'avantages économiques soit nécessaire pour éteindre l'obligation ; ou
 - le montant de l'obligation ne peut être évalué avec une fiabilité suffisante.

2. Comptabilisation

Un passif éventuel n'est pas constaté en comptabilité. Il fait l'objet d'une information en notes annexes.

Un passif éventuel est évalué de façon continue, afin de déterminer si une sortie de ressources représentative d'avantages économiques est devenue probable. Lorsque tel est le cas, une provision est alors constatée si elle peut être estimée de manière fiable.

Informations à fournir

L'information en notes annexes consiste en une brève description de la nature du passif éventuel et, si possible, en une estimation de son impact financier, une indication des incertitudes qui en affectent l'issue et la possibilité de tout remboursement.

Si la probabilité de sortie de ressources est faible, aucune information n'est à fournir.

LES ACTIFS ÉVENTUELS

1. Définition

Un actif éventuel est **un actif potentiel** résultant d'événements passés et dont l'existence ne sera confirmée que par la survenance (ou non) d'un ou plusieurs événements futurs incertains qui ne sont pas totalement sous le contrôle de l'entité.

Une action en justice intentée par l'entité et dont le résultat est incertain en est un exemple.

2. Comptabilisation

Les actifs éventuels ne sont pas comptabilisés dans les états financiers puisque cela peut conduire à la comptabilisation de produits qui peuvent n'être jamais réalisés.

Lorsque la réalisation des produits est **quasiment certaine**, l'actif correspondant n'est pas un actif éventuel et dans ce cas il est approprié de le comptabiliser.

Ils font l'objet d'une information en notes annexes, lorsqu'une entrée d'avantages économiques futurs est probable.

Les actifs éventuels sont évalués de façon continue pour que les états financiers reflètent leur évolution de manière appropriée.

S'il est devenu **quasiment certain** qu'il y aura une entrée d'avantages économiques, l'actif et le produit correspondant sont comptabilisés dans les états financiers de la période au cours de laquelle se produit le changement. Si l'entrée d'avantages économiques est devenue probable, l'entité fournit une information sur l'actif éventuel.

3. Informations à fournir

L'information en notes annexes consiste en une brève description de la nature de l'actif éventuel et, si possible, en une estimation de son impact financier.

IFRS POUR PME - PROVISIONS, PASSIFS ET ACTIFS ÉVENTUELS

1. Définition et champ d'application

a) Définition

IFRS pour PME	« Full IFRS »
<p>Une provision est un passif dont l'échéance ou le montant est incertain.</p> <p style="text-align: right;"><i>IFRS pour PME § 21.1</i></p>	<p>Similaire à IFRS pou PME.</p> <p style="text-align: right;"><i>IAS 37.10</i></p>

b) Champ d'application de la norme

IFRS pour PME	« Full IFRS »
<p>La section sur les provisions ne s'applique pas aux provisions portant sur :</p> <ul style="list-style-type: none"> - les contrats de location, - les contrats de construction, - les obligations au titre des avantages du personnel, et - les impôts sur le résultat. <p style="text-align: right;"><i>IFRS pour PME § 21.1</i></p>	<p>Similaire à IFRS pou PME ; néanmoins les « full IFRS » incluent d'autres éléments tels que les contrats non (entièrement) exécutés.</p> <p style="text-align: right;"><i>IAS 37.1</i></p>

2. Provisions

a) Comptabilisation

IFRS pour PME	« Full IFRS »
<p>Une provision doit être comptabilisée uniquement lorsque :</p> <ul style="list-style-type: none"> - l'entité a une obligation actuelle de transférer des avantages économiques résultant d'un événement passé, - il est probable (c'est-à-dire plus probable qu'improbable) que l'entité sera tenue de transférer des avantages économiques pour éteindre l'obligation ; et - le montant de l'obligation peut être estimé de manière fiable. <p>Une obligation actuelle résultant d'un événement passé peut prendre la forme soit d'une obligation légale soit d'une obligation implicite. Un fait passé générateur d'obligation ne laisse à l'entité aucune autre alternative réaliste que d'éteindre l'obligation. Si l'entité peut éviter les dépenses futures au moyen d'actions futures, elle n'a pas d'obligation actuelle et ne doit pas constituer de provision.</p> <p style="text-align: right;"><i>IFRS pour PME § 21.4, 21.6</i></p>	<p>Similaire à IFRS pou PME.</p> <p style="text-align: right;"><i>IAS 37.14 - .26</i></p>

b) Evaluation initiale

IFRS pour PME	« Full IFRS »
<p>Le montant comptabilisé en provision représente la meilleure estimation du montant nécessaire pour éteindre l'obligation à la date de clôture. Lorsqu'il est significatif, le montant de la provision représente la valeur actualisée du montant estimé nécessaire pour éteindre l'obligation.</p> <p style="text-align: right;"><i>IFRS pour PME § 21.7</i></p>	<p>Similaire à IFRS pou PME.</p> <p style="text-align: right;"><i>IAS 37.36</i></p>

c) Remboursement

IFRS pour PME	« Full IFRS »
<p>Lorsque tout ou partie d'un montant nécessaire pour régler une provision est remboursé par une autre partie, l'entité comptabilise le remboursement comme un actif séparé uniquement si elle a la quasi-certitude de recevoir le remboursement lors de l'extinction de son obligation. Le remboursement à recevoir doit être présenté au bilan comme un actif et ne doit pas être compensé avec la provision. Le montant de tout remboursement attendu est présenté. Une présentation en net est autorisée dans l'état du résultat global.</p> <p style="text-align: right;"><i>IFRS pour PME § 21.9</i></p>	<p>Similaire à IFRS pour PME.</p> <p style="text-align: right;"><i>IAS 37.53 - .58</i></p>

d) Evaluation ultérieure

IFRS pour PME	« Full IFRS »
<p>La direction examine les provisions à chaque date de clôture et les ajuste pour refléter la meilleure estimation actuelle du montant qui serait nécessaire pour éteindre l'obligation à cette date.</p> <p style="text-align: right;"><i>IFRS pour PME § 21.10 - 21.11</i></p>	<p>Similaire à IFRS pour PME.</p> <p style="text-align: right;"><i>IAS 37.59 - .60</i></p>

3. Passifs et actifs éventuels**a) Passifs éventuels**

IFRS pour PME	« Full IFRS »
<p>Un passif éventuel est soit une obligation potentielle mais incertaine, soit une obligation actuelle qui n'est pas comptabilisée car il n'est pas probable qu'elle donnera lieu à une sortie de ressources futures, ou que le montant ne peut être estimé de manière fiable.</p> <p>La direction ne doit pas comptabiliser un passif éventuel en tant que passif excepté s'il a été acquis lors d'un regroupement d'entreprises.</p>	<p>Similaire à IFRS pour PME.</p> <p style="text-align: right;"><i>IAS 37.10, .27 - .28 ; IFRS 3.23</i></p>

IFRS pour PME	« Full IFRS »
<p>Un passif éventuel est comptabilisé, excepté si la probabilité d'une sortie de ressources représentatives d'avantages économiques est faible.</p> <p style="text-align: right;"><i>IFRS pour PME § 21.12 - 21.15</i></p>	

b) Actifs éventuels

IFRS pour PME	« Full IFRS »
<p>Les actifs éventuels ne sont pas comptabilisés. Toutefois, lorsqu'une entrée d'avantages économiques est quasi-certaine, l'actif afférent est comptabilisé comme un actif.</p> <p>Des informations doivent être fournies sur un actif éventuel lorsqu'une entrée d'avantages économiques est probable.</p> <p style="text-align: right;"><i>IFRS pour PME § 21.13, 21.16</i></p>	<p>Similaire à IFRS pour PME.</p> <p style="text-align: right;"><i>IAS 37.10, .31, .33</i></p>

ÉTUDES DE CAS

Cas n°1

Données :

La CTP exploite un gisement pétrolier en terre découvert à la fin de 1998, développé en 1999 et mis en production en janvier 2000. La législation sur la protection de l'environnement lui impose d'enlever les équipements de surface et de réparer les dommages causés par leur installation et ce, à la fin de la période d'exploitation fixée à 10 ans. Donc, elle devra engager des coûts d'abandon estimés à 3.000.000 DT dans l'étude de développement du gisement. Jusqu'à la date d'arrêté des comptes de l'exercice 2001, il n'y a pas eu apparition d'éléments nouveaux devant entraîner une modification de cette estimation initiale. La CTP a décidé de ne constituer de provision pour coûts d'abandon du gisement que durant les trois dernières années de production puisque le code des hydrocarbures autorise la constitution de telle provision durant cette période d'exploitation.

Par ailleurs, en plus de l'entretien de routine, certains équipements de production demandent, tous les trois ans, de la remise en état et du remplacement des principales composantes. Etant donné qu'il s'agit de réparations majeures dont les coûts sont importants et prévisibles, la CTP a décidé de constituer au 31 décembre 2000 une provision pour réparations majeures de 600.000 DT (soit le tiers du montant estimé des coûts de ces opérations à cette date). Cette provision a été ramenée à 1.400.000 DT au 31 décembre 2001.

Travail à faire :

1. Vérifier si les traitements comptables adoptés par la CTP, d'une part, aux coûts futurs d'abandon du gisement et, d'autre part, aux coûts futurs des réparations majeures des équipements de production sont appropriés.
2. Dans le cas où la réponse à la question n°1 serait négative, proposer à la CTP les écritures comptables à passer et les informations à fournir pour arrêter convenablement les comptes de l'exercice clos le 31 décembre 2001.

Les traitements comptables proposés doivent être conformes aux dispositions des normes comptables internationales applicables pour ces deux types de coûts. Pour tenir compte de l'effet de la valeur temps de l'argent, un taux d'actualisation de 10% doit être utilisé (ne pas tenir compte de l'impôt différé).

Les installations de surface ont une durée d'utilité de 10 ans et n'ont pas de valeur résiduelle significative. La CTP leur applique un mode d'amortissement linéaire.

Solution :

1. Traitement comptable des coûts futurs d'abandon du gisement

L'installation des équipements de surface et l'entrée en production depuis janvier 2000 crée l'obligation juridique, en vertu de la législation sur la protection de l'environnement, d'enlever ces équipements et de réparer les dommages causés par leur installation ; il s'agit donc d'un fait générateur d'obligation.

Des sorties de ressources représentatives d'avantages économiques pour éteindre cette obligation sont probables. En conséquence, une provision devrait être comptabilisée pour la meilleure estimation des coûts d'abandon du gisement. Ces coûts pourraient être inclus dans le coût des équipements de surface et répartis sur la durée d'exploitation du gisement pour être rattachés aux revenus tirés principalement de la vente des hydrocarbures récupérés du gisement. Le fait de différer la constitution de provision pour coûts d'abandon du gisement aux trois dernières années d'exploitation n'est pas approprié sur le plan comptable.

Par ailleurs, la norme IAS 37 prévoit que lorsque l'effet de la valeur temps de l'argent est significatif, le montant de la provision doit être la valeur actualisée des dépenses attendues que l'on pense nécessaires pour éteindre l'obligation. Lorsque la provision est actualisée, sa valeur comptable augmente à chaque exercice pour refléter l'écoulement du temps. Cette augmentation est comptabilisée en charges financières.

De ce qui précède, la CTP a commis des erreurs comptables durant l'exercice 2000 qu'elle devrait corriger en 2001 comme suit :

- *Constatation de la provision :*

(B) Equipements de surface	1.156.630	
(B) Provision pour abandon du gisement (3.000.000 / (1,1) ¹⁰ = 1.156.630)		1.156.630

- *Constatation de la charge d'amortissement :*

(B) Modifications comptables (*)	115.663	
(B) Amortissements équipements de surface (1.156.630 x 10% = 115.663)		115.663

- *Constatation de la charge financière :*

(B) Modifications comptables (*)	115.663	
(B) Provision pour abandon du gisement (1.156.630 x 10% = 115.663)		115.663

Au titre de l'exercice 2001, la CTP devrait passer les écritures suivantes :

- *Constatation de la charge d'amortissement :*

(R) Dotations aux amortissements	115.663	
(B) Amortissements équipements de surface (1.156.630 x 10% = 115.663)		115.663

- *Constatation de la charge financière :*

(R) Charges financières	127.229	
(B) Provision pour abandon du gisement [(1.156.630 + 115.663) x 10% = 127.229]		127.229

2. Traitement comptable des coûts futurs des réparations majeures

La comptabilisation des provisions pour réparations majeures n'est pas permise même si leur montant est important et prévisible.

Les coûts de réparation majeure ne sont pas provisionnés car, à la date de clôture des exercices 2000 et 2001, il n'existe aucune obligation de remplacer les principales composantes indépendamment des opérations futures de l'entreprise - même l'intention d'encourir la dépense dépend de la décision de l'entreprise de continuer à utiliser l'équipement de production ou de le remettre en état et remplacer ses principales composantes.

Dans certains cas, il est approprié de répartir le coût total d'un actif entre ses différents éléments constitutifs et de comptabiliser chaque élément séparément. Tel est le cas lorsque les différentes composantes d'un actif ont des durées d'utilité différentes ou qu'elles procurent des avantages à l'entreprise selon un rythme différent nécessitant l'utilisation de taux et de mode d'amortissement différents.

Les coûts de remise en état et de remplacement des principales composantes doivent être immobilisés lorsqu'ils sont encourus, et amortis sur trois ans.

La CTP a appliqué un traitement comptable non approprié aux coûts futurs des réparations majeures et, par conséquent, elle a commis des erreurs comptables en 2000 et 2001 qu'il conviendrait de corriger comme suit :

- Annulation de la provision constituée en 2000 :

(B) Provision pour réparation majeure	600.000	
(B) Modification comptable (*)		600.000

- Annulation de la provision constituée en 2001 :

(B) Provision pour réparation majeure	800.000	
(R) Dotation aux provisions		800.000

(*) Le compte 128 : Modifications comptables est utilisé lorsque ces erreurs sont considérées comme étant fondamentales. Si non, les comptes de type 6 ...8 (ou 7 ...8) : Charge (ou produit) liée à une modification comptable sont utilisés.

Le montant de la correction d'une erreur fondamentale afférente à un exercice antérieur doit être présenté en ajustant les soldes à l'ouverture des résultats non distribués. Les données comparatives doivent être retraitées, sauf si cela est impossible.

Dans le cas où l'erreur serait qualifiée de fondamentale, la CTP doit indiquer les éléments suivants :

- la nature de l'erreur ;
- le montant de la correction au titre de l'exercice et de chaque exercice antérieur présenté ;
- le fait que l'information comparative ait été retraitée ou que son retraitement est impossible.

Cas n°2

Données :

- La société « Piège-à-Souris » commence juste à exporter des pièges à souris vers l'Europe. Le slogan publicitaire pour ces pièges est « le meilleur ami des filles ». Le Mouvement de Libération des Femmes de France réclame 500 000 € à la société car ce slogan porte atteinte à la dignité des femmes. Les représentants officiels de la société estiment que le succès de la plainte dépend du juge qui sera chargé de l'affaire. Ils estiment cependant qu'il y a 70% de chances que la plainte soit rejetée et 30% qu'elle soit prise en compte.
- La société HBR est spécialisée dans le design et la production de voiture de sport en petite série. Durant l'exercice en cours, 100 voitures ont été fabriquées et vendues. Pendant la période de tests, une défaillance grave a été constatée dans le système de direction. Les 100 clients ont été informés par courrier du défaut et ont été priés de rapporter leurs voitures pour les réparer gratuitement. Tous les clients avaient accepté cet arrangement. Le coût de l'opération est estimé à 400.000 DT.

Le fournisseur du mécanisme de direction, une entreprise cotée en bourse, a reconnu sa responsabilité pour le défaut, et s'est engagé à rembourser à HBR tous les coûts qui seront engendrés par le remplacement de ce mécanisme.

Travail à faire : Traiter comptablement ces deux affaires.

Solution :

1. Cas de la société « Piège-à-Souris »

Une obligation actuelle résultant d'un événement passé : Les preuves disponibles fournies par les experts indiquent qu'il est plus probable qu'aucune obligation n'existe à la date de clôture ; il y a 70% de chances que la plainte soit rejetée. Aucune obligation n'est donc créée.

Conclusion : Aucune provision n'est constituée. Cet événement ne donne lieu qu'à une information dans les notes aux états financiers sous la forme d'un passif éventuel à moins que la probabilité de 30% soit considérée comme faible.

2. Cas de la société HBR

Une obligation actuelle résultant d'un événement passé : Une obligation implicite provient du courrier de la société ainsi que de l'attente fondée créée chez ses clients pour la réparation du défaut.

Sortie de ressources représentatives d'avantages économiques : La sortie est supérieure à tout doute raisonnable.

Conclusion : Une provision est constituée. Cependant, il est presque certain que toutes les dépenses seront remboursées par le fournisseur du mécanisme de direction. Un actif séparé est comptabilisé au bilan. Dans l'état de résultat, la dotation aux provisions sera comptabilisée pour un montant après déduction du remboursement attendu.

Cas n°3

Données :

Delta Télécoms est une société anonyme qui a pour objet essentiel la fabrication d'appareils pour la téléphonie fixe et de cartes de recharge dans deux divisions autonomes (F et M). Son capital social s'élève à 20 millions de dinars et son exercice comptable commence le 1er janvier et se termine le 31 décembre de chaque année civile. Elle est soumise à l'impôt sur les sociétés au taux de 35% et ses activités sont soumises à la TVA au taux de 18%.

Delta Télécoms avait loué en janvier 2002 un dépôt pour le stockage des matières premières pour une période ferme de 5 ans, moyennant un loyer annuel payable d'avance d'un montant de 50.000 DT.

À la fin de 2003, Delta Télécoms a décidé de ne plus se servir du dépôt. Le contrat de location stipule qu'en cas de résiliation anticipée, le preneur sera tenu de payer la totalité des loyers restant à courir.

Epsilon Télécoms (*actionnaire majoritaire*) a conclu avec Delta Télécoms un accord portant sur l'utilisation de ce dépôt pour le stockage de marchandises qu'elle commercialisera directement sur le marché tunisien durant la période 2004-2006. En contrepartie, elle supportera la moitié des loyers restant à payer.

Au titre de ce contrat de location, les états financiers de l'exercice 2003 ne font apparaître qu'une charge de location de 50.000 DT.

Par ailleurs, sur proposition d'Epsilon Télécoms, Delta Télécoms a décidé de procéder tous les trois ans à une réparation majeure (essentiellement, le remplacement de certaines composantes) de sa nouvelle chaîne de production de cartes de recharge acquise en janvier 2003. Le coût estimatif de cette réparation majeure s'élève à 450.000 DT.

A ce titre, Delta Télécoms a constitué à la fin de l'exercice 2003 une provision pour grosse réparation de 150.000 DT.

La nouvelle chaîne de production des cartes de recharge a été comptabilisée pour la totalité de son coût d'acquisition en immobilisations corporelles amortissables linéairement sur 10 ans.

Travail à faire :

Préciser les corrections qu'il faut éventuellement apporter aux états financiers annuels de Delta Télécoms, arrêtés au 31 décembre 2003 conformément aux normes comptables internationales. Argumenter votre position. Vous prenez un taux d'actualisation de 10%.

Solution :

1. Le contrat de location conclu par Delta Télécoms constitue au sens de la norme IAS 37 un contrat déficitaire, c'est à dire « un contrat pour lequel les coûts inévitables pour satisfaire aux obligations contractuelles sont supérieurs aux avantages économiques attendus du contrat ».

Selon la norme IAS 37, les coûts inévitables d'un contrat reflètent le coût net de sortie du contrat, c'est-à-dire le plus faible du coût d'exécution du contrat ou de toute indemnisation ou pénalité découlant du défaut d'exécution.

Par ailleurs, selon la norme IAS 37, si une entreprise a un contrat déficitaire, l'obligation actuelle résultant du contrat doit être comptabilisée et évaluée comme une provision.

Une provision (passif dont l'échéance ou le montant est incertain) doit être comptabilisée lorsque :

- a) l'entreprise a une obligation actuelle (juridique ou implicite) résultant d'un événement passé ;
- b) il est probable qu'une sortie de ressources représentatives d'avantages économiques sera nécessaire pour régler l'obligation ; et
- c) le montant de l'obligation peut être estimé de manière fiable.

Obligation actuelle résultant d'un fait passé générateur d'obligation - Le fait générateur d'obligation est la signature du contrat de location, qui crée une obligation juridique.

Sortie de ressources représentatives d'avantages économiques pour éteindre une obligation - Lorsque le contrat de location devient déficitaire, une sortie de ressources représentatives d'avantages économiques est probable (*Jusqu'à ce que le contrat de location devienne déficitaire, Delta Télécoms comptabilise le bail selon la norme IAS 17, Contrats de location*).

Estimation des paiements de loyers inévitables - Selon la norme IAS 37, lorsque l'effet de la valeur temps de l'argent est significatif, le montant de la provision doit être la valeur actuelle des dépenses attendues que l'on pense nécessaires pour régler l'obligation.

$$\text{Provision} = \frac{50\,000}{(1+10\%)^0} + \frac{50\,000}{(1+10\%)^1} + \frac{50\,000}{(1+10\%)^2} = 136\,776,860$$

L'accord conclu entre Delta Télécoms et Epsilon Télécoms portant sur l'utilisation du dépôt objet du contrat déficitaire, constitue un remboursement au sens de la norme IAS 37.

Le remboursement doit être traité comme un actif distinct. Le montant comptabilisé au titre du remboursement ne doit pas être supérieur au montant de la provision.

$$\text{Remboursement} = \frac{25\,000}{(1+10\%)^0} + \frac{25\,000}{(1+10\%)^1} + \frac{25\,000}{(1+10\%)^2} = 68\,388,430$$

Dans le compte de résultat, la charge correspondant à une provision peut être présentée nette du montant comptabilisé au titre d'un remboursement.

(G) Dotations aux provisions pour risques et charges	68.388,430	
(B) Produits à recevoir	68.388,430	
(B) Provisions pour risques et charges		136.776,860

Cette provision, n'étant pas fiscalement déductible. La différence temporelle déductible qui en découle donne lieu à la constatation d'un actif d'impôt différé de 23 935,950 DT (soit 68 388,430 x 35%).

(B) Actif d'impôt différé	23 935,950	
(G) Produit d'impôt différé		23 935,950

2. Le remplacement triennal de certaines composantes de la nouvelle chaîne de production des cartes à recharge ne constitue pas, pour Delta Télécoms, une obligation actuelle résultant d'un événement passé générateur d'obligation - Il n'existe aucune obligation actuelle. Donc aucune provision ne devrait être comptabilisée.

La norme IAS 16, *Immobilisations corporelles*, indique que des composants principaux de certaines immobilisations corporelles peuvent nécessiter un remplacement à intervalles réguliers. Ces composants sont comptabilisés comme des actifs distincts car ils ont des durées d'utilité différentes de celles des immobilisations corporelles auxquelles ils sont liés.

Aussi y a-t-il lieu d'individualiser les composants nécessitant un renouvellement triennal sous rubrique distincte et de procéder à leur amortissement sur leur durée de vie estimative soit 3 ans à partir de la date d'utilisation (janvier 2003).

(B) Provisions pour risques et charges	150.000	
(G) Dotations aux provisions pour risques et charges		150.000
(B) Immobilisations corporelles (composantes spécifiques)	450.000	
(B) Immobilisations corporelles (chaîne de production de cartes)		450.000
(B) Amortissement chaîne de production	45.000	
(G) Dotations aux amortissements [(450.000/3) - (450.000/10)]	105.000	
(B) Amortissement des composantes spécifiques		150.000

Cas n°4**Données :**

Un salarié de la société X licencié, au cours de l'exercice N, conteste le montant de son indemnité de licenciement. Au 31/12/N, l'entité est en procès et son avocat considère, en l'état actuel de la procédure, qu'elle risque d'être condamnée à verser un complément d'indemnité plus des dommages et intérêts dont le montant a été estimé de la manière suivante :

- hypothèse optimiste (probabilité = 40%) : 15 000 DT ;
- hypothèse pessimiste (probabilité = 60%) : 25 000 DT.

Travail à faire :

Analyser cette situation et indiquer si la société X doit constituer une provision au 31/12/N (en précisant son montant) ou insérer, dans les notes aux états financiers, une information sur un passif éventuel.

Solution :

La société X doit constater au 31/12/N une provision pour risques et charges car les conditions posées par la norme IAS 37 sont remplies :

- existence d'une obligation actuelle ? **Oui** : à la clôture de l'exercice, selon l'avocat, il est plus probable qu'improbable que l'entité sera condamnée à réparer une faute à l'égard de son salarié licencié ;
- le fait générateur de l'obligation a-t-il eu lieu avant la clôture ? **Oui** : un dommage probable a été causé au salarié licencié courant N ;
- une sortie de ressources est-elle probable pour régler l'obligation existante à la clôture ? **Oui**, puisque la société X a de fortes chances d'être condamnée ;
- le risque est-il estimable avec fiabilité ? **Oui**, application de la méthode statistique de la valeur attendue. La meilleure estimation de la dépense nécessaire au règlement de l'obligation à la clôture de l'exercice est égale à l'espérance mathématique de la dépense qui sera supportée par l'entité soit : $40\% \times 15\,000 + 60\% \times 25\,000 = 21\,000$ DT.

NB : Le montant provisionné est un montant avant impôts, car le traitement des incidences fiscales des provisions relève de la norme IAS 12, *Impôts sur le résultat*.

Cas n°5**Données :**

La société Y a livré, au cours de l'exercice N, des marchandises défectueuses à l'un de ses principaux clients. Un procès est en cours au 31/12/N. Les conditions pour constater une provision pour risques étant remplies, l'entité va provisionner les 500 000 DT de dommages et intérêts qu'elle aura probablement à payer au plus tard dans 2 ans, compte tenu des délais de procédure. La société Y actualise systématiquement au taux de 5% les provisions dont l'échéance est à plus d'un an. On supposera que les données seront les-mêmes au 31/12/N+1. Le paiement interviendra en N+2 pour 520 000 DT.

Travail à faire :

Passer les écritures comptables requises en N, N+1 et N+2.

Solution :

- Au 31/12/N, la société Y va enregistrer une provision d'un montant de : $500\ 000 \times (1,05)^{-2} = 453\ 515$ DT :

Dotations aux provisions (R)	453 515	
Provisions pour litiges (B)		453 515

- Au 31/12/N+1, nouvelle estimation de la provision : $500\ 000 \times (1,05)^{-1} = 476\ 190 \Rightarrow$
Ecart d'actualisation = $476\ 190 - 453\ 515 = 22\ 675$ DT :

Charges financières (R)	22 675	
Provisions pour litiges (B)		22 675

Cette façon de faire repose sur l'idée que l'augmentation de la provision en N+1, n'est pas due à un accroissement du risque mais à l'effet de la valeur temps de l'argent, d'où l'utilisation du compte « Charges financières ».

- En N+2, paiement et reprise de la provision :

Dommages et intérêts (R)	520 000	
Trésorerie (B)		520 000
Provisions pour litiges (B)	476 190	
Reprises sur provisions (R)		476 190

Cas n°6**Données :**

Le 15/11/2010, le conseil d'administration de la société ALPHA a décidé de fermer une division fabriquant un produit particulier, pour lequel la demande clients a connu une baisse considérable ces dernières années, sur la base d'un plan détaillé de fermeture présenté par le président directeur général. Le 20/12/2010, des lettres recommandées, avec accusé de réception, ont été envoyées à certains clients, liés à la société par des contrats de vente, pour les avertir de chercher une autre source d'approvisionnement ainsi qu'à certains membres du personnel de la division pour les aviser de la rupture de leurs contrats de travail.

Le plan détaillé de fermeture de la division qui sera exécuté au cours du premier trimestre 2011, prévoit l'engagement des dépenses suivantes :

- Coûts des licenciements : 100 000 ;
- Coûts de reconversion du personnel conservé : 50 000 ;
- Indemnités de rupture de contrats à verser aux clients : 80 000 ;
- Coûts de déménagement du matériel qui sera réutilisé : 20 000 ;
- Loyers restant à courir après l'arrêt de l'activité jusqu'à la fin du bail : 40 000
- Aménagement des réseaux de distribution : 30 000
- Pertes opérationnelles futures identifiables : 50 000.

Travail à faire :

Préciser le traitement comptable applicable à la décision de fermeture de la division de la société ALPHA au titre de l'exercice 2010.

Solution :

Selon la norme IAS 37, une restructuration est un programme planifié et contrôlé par la direction, qui modifie de façon significative :

- a) soit le champ d'activité d'une entité ;
- b) soit la manière dont cette activité est gérée.

La fermeture d'une division fabriquant un produit particulier par la société ALPHA est un évènement qui satisfait à la définition d'une restructuration au sens de la norme IAS 37.

Une obligation implicite de restructurer est générée uniquement lorsqu'une entité :

- a) a un plan formalisé et détaillé de restructuration, précisant au moins :
 - l'activité ou la partie de l'activité concernée,
 - les principaux sites affectés,
 - la localisation, la fonction et le nombre approximatif de membres du personnel qui seront indemnisés au titre de la fin de leur contrat de travail,
 - les dépenses qui seront engagées, et
 - la date à laquelle le plan sera mis en œuvre ; et
- b) a créé, chez les personnes concernées (clients, fournisseurs, bailleurs, membres du personnel, etc.) une attente fondée qu'elle mettra en œuvre la restructuration, soit en commençant à exécuter le plan, soit en leur annonçant ses principales caractéristiques.

Une décision de restructurer prise par la direction ou par le conseil d'administration avant la date de clôture ne crée pas une obligation implicite à la date de clôture à moins que l'entité n'ait, antérieurement à cette date :

- a) commencé à mettre en œuvre le plan de restructuration ; ou*
- b) annoncé les principales caractéristiques du plan de restructuration aux personnes concernées d'une manière suffisamment précise pour créer chez celles-ci une attente fondée que l'entité mettra en œuvre la restructuration.*

Ces conditions semblent être satisfaites dans le cas d'espèce et donc la société ALPHA a obligation implicite de restructurer.

Une provision pour restructuration ne doit inclure que les dépenses directement liées à la restructuration, c'est-à-dire les dépenses qui sont à la fois :

- a) nécessairement entraînées par la restructuration ; et
- b) non liées aux activités poursuivies par l'entité.

Une provision pour restructuration n'inclut pas les coûts :

- a) de reconversion ou de réinstallation du personnel conservé ;
- b) de marketing ; ou
- c) d'investissement dans de nouveaux systèmes et réseaux de distribution.

Ces dépenses sont liées à la conduite future de l'activité et ne constituent pas des passifs au titre de la restructuration à la date de clôture. Elles sont comptabilisées sur la même base que si elles se produisaient indépendamment de toute restructuration.

Les pertes opérationnelles futures identifiables jusqu'à la date d'une restructuration ne sont pas incluses dans une provision, sauf si elles concernent un contrat déficitaire.

Les profits sur la sortie attendue d'actifs ne sont pas pris en compte dans l'évaluation d'une provision pour restructuration même si la vente des actifs est envisagée dans le cadre de la restructuration.

Lorsque la fermeture d'une activité est envisagée dans le cadre d'une restructuration, les actifs de celle-ci sont revus pour dépréciation selon la norme IAS 36.

La société ALPHA est tenue de constituer, au 31/12/2010, une provision pour restructuration qui doit inclure les dépenses suivantes :

- Coûts des licenciements : 100 000 ;
- Indemnités de rupture de contrats à verser aux clients : 80 000 ;
- Loyers restant à courir après l'arrêt de l'activité jusqu'à la fin du bail : 40 000

Les coûts suivants sont exclus du montant de cette provision :

- Coûts de reconversion du personnel conservé : 50 000 ;
- Coûts de déménagement du matériel qui sera réutilisé : 20 000 ;
- Aménagement des réseaux de distribution : 30 000
- Pertes opérationnelles futures identifiables : 50 000.

Cette provision n'est pas déductible fiscalement.

31/12/2010		
Dotations aux provisions (R) [100 000 + 80 000 + 40 000]	220 000	
Provision pour restructuration (B)		220 000
<i>Comptabilisation provision pour restructuration</i>		
Actif d'impôt différé (B) [220 000 x 30%]	66 000	
Impôts sur le résultat (B)		66 000
<i>Comptabilisation AID lié à la provision pour restructuration</i>		

NORME COMPTABLE INTERNATIONALE 37

provisions, passifs éventuels et actifs éventuels

SOMMAIRE	paragraphes
OBJECTIF	
CHAMP D'APPLICATION	1
DÉFINITIONS	10
Provisions et autres passifs	11
Relations entre les provisions et les passifs éventuels	12
COMPTABILISATION	14
Provisions	14
Obligation actuelle	15
Événement passé	17
Sortie probable de ressources représentatives d'avantages économiques	23
Estimation fiable de l'obligation	25
Passifs éventuels	27
Actifs éventuels	31
ÉVALUATION	36
Meilleure estimation	36
Risques et incertitudes	42
Valeur actualisée	45
Événements futurs	48
Sortie attendue d'actifs	51
REMBOURSEMENTS	53
CHANGEMENTS AFFECTANT LES PROVISIONS	59
UTILISATION DES PROVISIONS	61
APPLICATION DES RÈGLES DE COMPTABILISATION ET D'ÉVALUATION	63
Pertes d'exploitation futures	63
Contrats déficitaires	66
Restructurations	70
INFORMATIONS À FOURNIR	84
DISPOSITIONS TRANSITOIRES	93
DATE D'ENTRÉE EN VIGUEUR	95

Objectif

L'objectif de la présente norme est de faire en sorte que les critères de comptabilisation et les bases d'évaluation appliqués aux provisions, aux passifs éventuels et aux actifs éventuels soient appropriés et que les notes fournissent

suffisamment d'informations pour permettre aux utilisateurs de comprendre la nature, l'échéance et le montant de ces provisions, passifs éventuels et actifs éventuels.

Champ d'application

1 La présente norme doit être appliquée à la comptabilisation des provisions, des passifs éventuels et des actifs éventuels de toutes les entités, exceptés :

- (a) ceux résultant de contrats non (entièrement) exécutés sauf dans le cas où il s'agit d'un contrat déficitaire ; et
- (b) [supprimé]
- (c) ceux couverts par une autre norme.

2 La présente norme ne s'applique pas aux instruments financiers (y compris les garanties) entrant dans le champ d'application d'IAS 39 *Instruments financiers : Comptabilisation et évaluation*.

3 Les contrats non (entièrement) exécutés sont des contrats dans lesquels aucune des parties n'a exécuté l'une quelconque de ses obligations ou dans lesquels les deux parties ont partiellement exécuté leurs obligations dans la même proportion. La présente norme ne s'applique pas aux contrats non (entièrement) exécutés sauf s'il s'agit de contrats déficitaires.

4 [Supprimé]

5 Lorsqu'une autre norme traite d'un type spécifique de provision, de passif éventuel ou d'actif éventuel, une entité applique cette norme au lieu de la présente norme. Ainsi, certains types de provisions sont traités dans les IFRS portant sur :

- (a) les contrats de construction (voir IAS 11 *Contrats de construction*) ;
- (b) les impôts sur le résultat (voir IAS 12 *Impôts sur le résultat*) ;
- (c) les contrats de location (voir IAS 17 *Contrats de location*). Toutefois, comme IAS 17 ne contient aucune disposition spécifique pour le traitement des contrats de location simple qui sont devenus déficitaires, la présente norme s'applique en ce cas ;
- (d) les avantages du personnel (voir IAS 19 *Avantages du personnel*) ;
- (e) les contrats d'assurance (voir IFRS 4 *Contrats d'assurance*). Toutefois, la présente norme s'applique aux provisions, aux passifs éventuels et aux actifs éventuels d'un assureur, à l'exception de ceux qui sont générés par ses obligations et ses droits contractuels résultant des contrats d'assurance dans le champ d'application d'IFRS 4 ; et
- (f) la contrepartie éventuelle d'un acquéreur dans un regroupement d'entreprises (voir IFRS 3 *Regroupements d'entreprises*).

6 Certains montants traités comme des provisions peuvent être liés à la comptabilisation de produits. C'est le cas, par exemple, lorsqu'une entité donne des garanties en échange d'une redevance. La présente norme ne traite pas de la comptabilisation des produits. IAS 18 *Produits des activités ordinaires*, établit dans quelle circonstance les produits sont comptabilisés et fournit des indications pratiques sur l'application des critères de comptabilisation. La présente norme ne modifie pas les dispositions d'IAS 18.

7 La présente norme définit les provisions comme des passifs dont l'échéance ou le montant est incertain. Dans certains pays, le terme de « provision » est utilisé également dans le contexte d'amortissement, de dépréciation d'actifs et de créances douteuses : il s'agit d'ajustements de la valeur comptable des actifs qui ne sont pas traités par la présente norme.

8 D'autres normes spécifient si les dépenses sont traitées en tant qu'actifs ou en tant que charges. Ces questions ne sont pas traitées dans la présente norme. En conséquence, lorsqu'une provision est constituée, la présente norme n'interdit pas l'incorporation de dépenses dans le coût d'un actif, mais elle ne l'impose pas non plus.

9 La présente norme s'applique aux provisions pour restructurations (y compris les activités abandonnées). Lorsqu'une restructuration satisfait à la définition d'une activité abandonnée, des informations complémentaires peuvent être imposées par IFRS 5 *Actifs non courants détenus en vue de la vente et activités abandonnées*.

Définitions

10 Dans la présente norme, les termes suivants ont la signification indiquée ci-après :

Une *provision* est un passif dont l'échéance ou le montant est incertain.

Un *passif* est une obligation actuelle de l'entité résultant d'événements passés et dont l'extinction devrait se traduire pour l'entité par une sortie de ressources représentatives d'avantages économiques.

Un *fait générateur d'obligation* est 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.

Une *obligation juridique* est une obligation qui découle :

- (a) d'un contrat (sur la base de ses clauses explicites ou implicites) ;
- (b) de dispositions légales ou réglementaires ; ou

(c) de toute autre source juridique.

Une *obligation implicite* est une obligation qui découle des actions d'une entité lorsque :

- (a) elle a indiqué aux tiers, par ses pratiques passées, par sa politique affichée ou par une déclaration récente suffisamment explicite, qu'elle assumera certaines responsabilités ; et
- (b) en conséquence, l'entité a créé chez ces tiers une attente fondée qu'elle assumera ces responsabilités.

Un *passif éventuel* est :

- (a) une obligation potentielle résultant d'événements passés et dont l'existence ne sera confirmée que par la survenance (ou non) d'un ou plusieurs événements futurs incertains qui ne sont pas totalement sous le contrôle de l'entité ; ou
- (b) une obligation actuelle résultant d'événements passés mais qui n'est pas comptabilisée car :
 - (i) il n'est pas probable qu'une sortie de ressources représentatives d'avantages économiques soit nécessaire pour éteindre l'obligation, ou
 - (ii) le montant de l'obligation ne peut être évalué avec une fiabilité suffisante.

Un *actif éventuel* est un actif potentiel résultant d'événements passés et dont l'existence ne sera confirmée que par la survenance (ou non) d'un ou plusieurs événements futurs incertains qui ne sont pas totalement sous le contrôle de l'entité.

Un *contrat déficitaire* est un contrat pour lequel les coûts inévitables pour satisfaire aux obligations contractuelles sont supérieurs aux avantages économiques attendus du contrat.

Une *restructuration* est un programme planifié et contrôlé par la direction, qui modifie de façon significative :

- (a) le champ d'activité d'une entité ; ou
- (b) la manière dont cette activité est gérée.

Provisions et autres passifs

11 Les provisions peuvent être distinguées des autres passifs tels que les dettes fournisseurs et les charges à payer, du fait que l'échéance ou le montant des dépenses futures qu'impliquera leur règlement est incertain. Au contraire :

- (a) les fournisseurs sont des passifs à payer au titre de biens ou de services qui ont été reçus ou fournis et qui ont été facturés ou qui ont fait l'objet d'un accord en bonne et due forme avec le fournisseur ; et
- (b) les charges à payer sont des passifs à payer au titre de biens ou de services qui ont été reçus ou fournis mais qui n'ont pas été payés, facturés ou n'ont pas fait l'objet d'un accord en bonne et due forme avec le fournisseur ; c'est le cas notamment des sommes dues aux membres du personnel (par exemple, des sommes dues au titre des congés à payer). Même s'il est parfois nécessaire d'estimer le montant ou l'échéancier des charges à payer, l'incertitude est généralement bien moindre que pour les provisions.

Les charges à payer sont souvent comptabilisées dans les fournisseurs et autres créiteurs alors que les provisions sont présentées séparément.

Relations entre les provisions et les passifs éventuels

12 En règle générale, toutes les provisions ont un caractère éventuel car leur échéance ou leur montant est incertain. Mais, dans le cadre de la présente norme, le terme « éventuel » est utilisé pour des actifs et des passifs qui ne sont pas comptabilisés car leur existence ne sera confirmée que par la survenance (ou non) d'un ou plusieurs événements futurs incertains qui ne sont pas totalement sous le contrôle de l'entité. En outre, le terme de « passif éventuel » est utilisé pour des passifs qui ne satisfont pas aux critères de comptabilisation.

13 La présente norme distingue :

- (a) les provisions, qui sont comptabilisées en tant que passifs (en supposant qu'on peut les estimer de manière fiable) parce que ce sont des obligations actuelles et qu'il est probable qu'une sortie de ressources représentatives d'avantages économiques sera nécessaire pour éteindre les obligations ; et
- (b) les passifs éventuels, qui ne sont pas comptabilisés en tant que passifs parce qu'ils sont :
 - (i) des obligations potentielles, car l'existence pour l'entité d'une obligation actuelle qui pourrait conduire à une sortie de ressources représentatives d'avantages économiques reste à confirmer, ou
 - (ii) des obligations présentes qui ne satisfont pas aux critères de comptabilisation de la présente norme (soit parce qu'il n'est pas probable qu'une sortie de ressources représentatives d'avantages économiques soit nécessaire pour éteindre l'obligation, soit parce qu'on ne peut estimer de manière suffisamment fiable le montant de l'obligation).

Comptabilisation

Provisions

14 Une provision doit être comptabilisée lorsque :

- (a) une entité a une obligation actuelle (juridique ou implicite) résultant d'un événement passé ;

- (b) il est probable qu'une sortie de ressources représentatives d'avantages économiques sera nécessaire pour éteindre l'obligation ; et
- (c) le montant de l'obligation peut être estimé de manière fiable.

Si ces conditions ne sont pas réunies, aucune provision ne doit être comptabilisée.

Obligation actuelle

15 En de rares cas, l'existence d'une obligation actuelle n'apparaît pas clairement. Dans ces cas, un événement passé est considéré créer une obligation actuelle si, compte tenu de toutes les indications disponibles, il est plus probable qu'improbable qu'une obligation actuelle existe à la fin de la période de présentation de l'information financière.

16 Dans presque tous les cas, il apparaîtra clairement si un événement passé crée ou non une obligation actuelle. En de rares cas, par exemple dans le cas d'une action en justice, le fait que certains événements se soient produits ou que ces événements créent une obligation actuelle peut être contesté. En ce cas, l'entité détermine l'existence d'une obligation actuelle à la fin de la période de présentation de l'information financière en prenant en compte toutes les indications disponibles, notamment, par exemple, l'avis d'experts. Les indications disponibles englobent toute indication complémentaire fournie par des événements postérieurs à la date de clôture. Sur la base de ces indications :

- (a) lorsqu'il est plus probable qu'improbable qu'une obligation actuelle existe à la fin de la période de présentation de l'information financière, l'entité comptabilise une provision (s'il a été satisfait aux critères de comptabilisation) ; et
- (b) lorsque l'existence d'une obligation actuelle à la fin de la période de présentation de l'information financière est plus improbable que probable, l'entité indique l'existence d'un passif éventuel, sauf si la probabilité d'une sortie de ressources représentatives d'avantages économiques est faible (voir paragraphe 86).

Événement passé

17 Un événement passé qui aboutit à une obligation actuelle est appelé fait générateur d'obligation. Pour qu'un événement soit un fait générateur d'obligation, il faut que l'entité n'ait pas d'autre solution réaliste que d'éteindre l'obligation créée par l'événement. Il en est ainsi uniquement :

- (a) lorsque l'entité peut être contrainte par la loi à éteindre son obligation ; ou
- (b) dans le cas d'une obligation implicite, lorsque l'événement (qui peut être une action de l'entité) crée chez les tiers des attentes fondées qu'elle éteindra son obligation.

18 Les états financiers présentent la situation financière de l'entité à la fin de la période de présentation de l'information financière et non pas sa situation financière potentielle. En conséquence, aucune provision n'est comptabilisée au titre de coûts de fonctionnement qui devront être engagés dans l'avenir. Les seuls passifs comptabilisés dans l'état de la situation financière de l'entité sont ceux qui existent à la fin de la période de présentation de l'information financière.

19 Seules les obligations qui résultent d'événements passés existant indépendamment d'actions futures de l'entité (c'est-à-dire de la conduite future de son activité) sont comptabilisées comme des provisions. Des exemples de telles obligations sont les pénalités ou les coûts de dépollution dans le cas de dommages illicites causés à l'environnement car dans les deux cas, il en résulte une sortie de ressources représentatives d'avantages économiques indépendamment des actions futures de l'entité. De même, une entité comptabilise une provision pour les coûts de démantèlement d'une installation pétrolière ou d'une centrale nucléaire dans la mesure où elle est obligée de remédier aux dommages déjà causés. En revanche, une entité peut envisager (ou être tenue), face aux pressions de la concurrence ou de la réglementation, d'engager certaines dépenses pour se conformer à l'avenir à des exigences particulières de fonctionnement (par exemple, en équipant certaines usines de filtres à fumée). Comme l'entité peut éviter ces dépenses futures par des mesures futures, par exemple en modifiant son mode de fonctionnement, elle n'a aucune obligation actuelle au titre de cette dépense future et donc elle ne comptabilise aucune provision.

20 Une obligation implique toujours un engagement envers une autre partie. Il n'est toutefois pas nécessaire de connaître l'identité de la partie à laquelle l'obligation est due, car il peut s'agir en effet d'une obligation envers la collectivité. Comme une obligation implique toujours un engagement envers une autre partie, il s'ensuit qu'une décision de la direction ou du conseil d'administration ne crée pas une obligation implicite à la date de clôture sauf si, avant cette date, cette décision a été communiquée aux personnes concernées de façon suffisamment spécifique pour créer chez elles l'attente fondée que l'entité assumera ses responsabilités.

21 Un événement qui ne crée pas une obligation immédiate peut en générer une à une date ultérieure, du fait d'une évolution de la législation ou d'un acte de l'entité (par exemple, d'une déclaration publique suffisamment spécifique) créant une obligation implicite. Par exemple, dans le cas de dommages causés à l'environnement, il peut n'exister aucune obligation de remédier aux conséquences de ces dommages. Toutefois, le fait de causer des dommages à l'environnement deviendra un fait générateur d'obligation dès lors qu'une nouvelle loi imposera de remédier aux dommages déjà causés ou que l'entité acceptera publiquement la responsabilité d'y remédier, créant ainsi une obligation implicite.

22 Si les détails d'une nouvelle proposition de loi doivent encore être finalisés, l'obligation naît uniquement lorsqu'on a la quasi-certitude que les dispositions légales et réglementaires seront adoptées sous la forme proposée. Aux fins de la présente norme, une obligation de ce type est traitée comme une obligation juridique. La diversité des circonstances entourant la promulgation d'une loi rend impossible de spécifier un événement unique qui rendrait la promulgation d'une

loi quasiment certaine. Dans bon nombre de cas, il sera impossible d'être quasiment certain de la promulgation d'une loi tant que celle-ci n'aura pas été promulguée.

Sortie probable de ressources représentatives d'avantages économiques

23 Pour qu'un passif réunisse les conditions requises pour être comptabilisé, il faut non seulement qu'il crée une obligation actuelle mais également qu'une sortie de ressources représentatives d'avantages économiques soit probable pour éteindre cette obligation. Aux fins de la présente norme 1, une sortie de ressources ou tout autre événement est considéré comme probable, s'il est plus probable qu'improbable que l'événement se produira, c'est-à-dire si la probabilité que l'événement se produira est plus grande que la probabilité qu'il ne se produise pas. Lorsque l'existence d'une obligation actuelle n'est pas probable, l'entité fournit de l'information sur un passif éventuel sauf si la probabilité d'une sortie de ressources représentatives d'avantages économiques est faible (voir paragraphe 86).

24 Lorsqu'il existe un grand nombre d'obligations similaires (par exemple, garanties sur les produits ou contrats similaires), la probabilité qu'une sortie de ressources sera nécessaire à l'extinction de ces obligations est déterminée en considérant la catégorie d'obligations comme un tout. Bien que la probabilité de sortie pour chacun des éléments soit petite, il peut être probable qu'une certaine sortie de ressources sera nécessaire pour éteindre cette catégorie d'obligations dans son ensemble. Si tel est le cas, une provision est comptabilisée (sous réserve qu'il ait été satisfait aux autres critères de comptabilisation).

Estimation fiable de l'obligation

25 L'utilisation d'estimations est un élément essentiel de la préparation d'états financiers et elle ne met pas en cause leur fiabilité. Cela est particulièrement vrai dans le cas des provisions qui sont, par nature, plus incertaines que la plupart des autres éléments de l'état de la situation financière. Sauf dans des cas extrêmement rares, l'entité peut déterminer un éventail de résultats possibles et peut donc faire une estimation suffisamment fiable de l'obligation pour comptabiliser une provision.

26 Dans le cas extrêmement rare où aucune estimation fiable ne peut être faite, il existe un passif qui ne peut pas être comptabilisé. Ce passif est indiqué en tant que passif éventuel (voir paragraphe 86).

Passifs éventuels

27 **Une entité ne doit pas comptabiliser un passif éventuel.**

28 Un passif éventuel donne lieu à la fourniture d'information, comme l'impose le paragraphe 86, à moins que la probabilité d'une sortie de ressources représentatives d'avantages économiques soit faible.

29 Lorsqu'une entité est conjointement et solidairement responsable d'une obligation, la partie de l'obligation devant être exécutée par d'autres parties est traitée comme un passif éventuel. L'entité comptabilise une provision pour la partie de l'obligation pour laquelle une sortie de ressources représentatives d'avantages économiques est probable, sauf dans les cas extrêmement rares où aucune estimation fiable ne peut être faite.

30 Des passifs éventuels peuvent connaître une évolution qui n'était pas prévue initialement. En conséquence, ils sont évalués de façon continue pour déterminer si une sortie de ressources représentatives d'avantages économiques est devenue probable. S'il devient probable qu'une sortie d'avantages économiques sera nécessaire pour un élément qui, auparavant était traité comme un passif éventuel, une provision est comptabilisée dans les états financiers de la période au cours de laquelle le changement de probabilité intervient (excepté dans les cas extrêmement rares où aucune estimation fiable ne peut être faite).

Actifs éventuels

31 **Une entité ne doit pas comptabiliser un actif éventuel.**

32 Les actifs éventuels résultent habituellement d'événements non planifiés ou imprévus qui créent la possibilité d'une entrée d'avantages économiques pour l'entité. Une action en justice intentée par l'entité et dont le résultat est incertain en est un exemple.

33 Les actifs éventuels ne sont pas comptabilisés dans les états financiers puisque cela peut conduire à la comptabilisation de produits qui peuvent n'être jamais réalisés. Toutefois, lorsque la réalisation des produits est quasiment certaine, l'actif correspondant n'est pas un actif éventuel et dans ce cas, il est approprié de le comptabiliser.

34 Un actif éventuel est indiqué, comme imposé par le paragraphe 89, lorsqu'une entrée d'avantages économiques est probable.

35 Les actifs éventuels sont évalués de façon continue pour que les états financiers reflètent leur évolution de manière appropriée. S'il est devenu quasiment certain qu'il y aura une entrée d'avantages économiques, l'actif et le produit correspondant sont comptabilisés dans les états financiers de la période au cours de laquelle se produit le changement. Si l'entrée d'avantages économiques est devenue probable, l'entité fournit de l'information sur l'actif éventuel (voir paragraphe 89).

Évaluation

Meilleure estimation

36 **Le montant comptabilisé en provision doit être la meilleure estimation de la dépense nécessaire à l'extinction de l'obligation actuelle à la fin de la période de présentation de l'information financière.**

37 La meilleure estimation de la dépense imposée par l'extinction de l'obligation actuelle est 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. Éteindre ou transférer une obligation à la fin de la période de présentation de l'information financière sera bien souvent impossible ou d'un coût prohibitif. Toutefois, l'estimation du montant que l'entité devrait raisonnablement payer pour éteindre son obligation ou la transférer fournit la meilleure estimation de la dépense à engager pour éteindre l'obligation actuelle à la fin de la période de présentation de l'information financière.

38 Les estimations du résultat et de l'effet financier sont déterminées à partir du jugement de la direction de l'entité, complétées par l'expérience de transactions similaires et, dans certains cas, par des rapports d'experts indépendants. Les indications disponibles englobent toute indication complémentaire fournie par des événements postérieurs à la date de clôture.

39 Les incertitudes relatives au montant à comptabiliser en provision sont traitées par des moyens différents selon les circonstances. Lorsque la provision à évaluer comprend une population nombreuse d'éléments, l'obligation est estimée en pondérant tous les résultats possibles en fonction de leur probabilité. Cette méthode statistique d'estimation est appelée « méthode de la valeur attendue ». La provision sera donc différente selon que la probabilité de la perte d'un montant donné sera, par exemple, de 60 % ou de 90 %. Lorsque les résultats possibles sont équiprobables dans un intervalle continu, le milieu de l'intervalle est retenu.

Exemple
Une entité vend des biens avec une garantie aux termes de laquelle les clients sont couverts pour les coûts de réparation de tout défaut de fabrication constaté dans les six premiers mois suivant l'achat. Si des défauts mineurs étaient détectés sur tous les produits vendus, le montant des réparations qui en résulteraient serait de 1 million. Si des défauts majeurs étaient détectés sur tous les produits vendus, le montant des réparations qui en résulteraient serait de 4 millions. L'expérience passée de l'entité et ses attentes futures indiquent que, pour l'année à venir, 75 % des produits vendus ne présenteront aucun défaut, 20 % ne présenteront que des défauts mineurs et 5 % présenteront des défauts majeurs. Selon le paragraphe 24, une entité évalue la probabilité d'une sortie au titre de l'ensemble de ses obligations de garantie.
La valeur attendue du coût des réparations est la suivante :
$(75 \% \times \text{zéro}) + (20 \% \times 1 \text{ M}) + (5 \% \times 4 \text{ M}) = 400\ 000.$

40 Lorsqu'on évalue une obligation unique, le résultat individuel le plus probable peut être la meilleure estimation du passif. Toutefois, même dans un tel cas, l'entité considère d'autres résultats possibles. Lorsque les autres résultats possibles sont pour la plupart soit plus élevés soit plus faibles que le résultat le plus probable, la meilleure estimation sera un montant supérieur ou inférieur au résultat le plus probable. Si une entité doit, par exemple, remédier à un grave défaut constaté dans une usine importante qu'elle a construite pour un client, le résultat unique le plus probable peut être la réparation du défaut dès la première tentative pour un coût de 1 000. Toutefois, s'il existe une probabilité importante que d'autres tentatives seront nécessaires, une provision est comptabilisée pour un montant plus élevé.

41 La provision est évaluée avant impôt car les incidences fiscales des provisions et de leurs changements sont traitées selon IAS 12.

Risques et incertitudes

42 Les risques et incertitudes qui affectent inévitablement de nombreux événements et circonstances doivent être pris en compte pour parvenir à la meilleure estimation d'une provision.

43 Le risque s'exprime par la variabilité du résultat. Un ajustement au titre du risque peut parfois majorer le montant pour lequel un passif est évalué. Une certaine attention est de mise lorsqu'on exerce son jugement dans des conditions d'incertitude pour ne pas surestimer les produits ou les actifs ou sous-estimer les charges ou les passifs. Toutefois, une incertitude ne justifie pas la constitution de provisions excessives ou une évaluation délibérément exagérée des passifs. Si, par exemple, les coûts prévus d'un résultat particulièrement défavorable sont estimés sur une base prudente, ce résultat n'est donc pas délibérément traité comme plus probable qu'il ne l'est réellement. Il faut prendre soin de ne pas prendre en compte deux fois les ajustements au titre des risques et des incertitudes avec pour conséquence la surestimation d'une provision.

44 Les incertitudes relatives au montant de la dépense sont indiquées selon le paragraphe 85(b).

Valeur actualisée

45 Lorsque l'effet de la valeur temps de l'argent est significatif, le montant de la provision doit être la valeur actualisée des dépenses attendues que l'on pense nécessaires pour éteindre l'obligation.

46 Étant donné la valeur temps de l'argent, les provisions relatives à des sorties de trésorerie se produisant peu après la fin de la période de présentation de l'information financière sont plus onéreuses que celles relatives à des sorties de trésorerie de même montant se produisant à une date ultérieure. Lorsque l'effet est significatif, les provisions sont donc actualisées.

47 Le ou les taux d'actualisation doivent être des taux avant impôts reflétant les évaluations actuelles par le marché de la valeur temps de l'argent et des risques spécifiques à ce passif. Les taux d'actualisation ne doivent pas refléter les risques pour lesquels les estimations de flux de trésorerie futurs ont été ajustées.

Événements futurs

48 Les événements futurs pouvant avoir un effet sur le montant nécessaire à l'extinction d'une obligation doivent être traduits dans le montant de la provision lorsqu'il existe des indications objectives suffisantes que ces événements se produiront.

49 Les événements futurs attendus peuvent être particulièrement importants pour l'évaluation des provisions. Une entité peut penser, par exemple, que le coût de décontamination d'un site à la fin de sa durée d'utilisation sera diminué par des progrès technologiques futurs. Le montant comptabilisé reflète une attente raisonnable d'observateurs objectifs et techniquement qualifiés, prenant en compte tous les éléments probants dont ils disposent quant à l'état de la technologie au moment de la décontamination. Il convient donc d'inclure, par exemple, les réductions de coûts attendues du fait d'une plus grande expérience de l'application d'une technologie existante ou le coût attendu de l'application d'une technologie existante à une opération de décontamination plus importante ou plus complexe que celles effectuées précédemment. Toutefois, une entité n'anticipe pas la mise au point d'une technologie entièrement nouvelle de décontamination sauf si elle s'appuie sur des indications objectives suffisantes.

50 L'effet d'une nouvelle législation possible est pris en compte dans l'évaluation d'une obligation existante lorsque des indications objectives suffisantes existent qu'une promulgation de cette législation est quasiment certaine. La diversité des circonstances se produisant en pratique fait qu'il est impossible de préciser un événement unique qui donnera des indications objectives suffisantes dans chaque cas. Les indications devront indiquer à la fois ce que la législation imposera et s'il est (ou non) quasiment certain qu'elle sera promulguée et mise en oeuvre en temps voulu. Dans bon nombre de cas, il n'existera pas d'indications objectives suffisantes tant que la nouvelle législation ne sera pas promulguée.

Sortie attendue d'actifs

51 Les profits résultant de la sortie attendue d'actifs ne doivent pas être pris en compte dans l'évaluation d'une provision.

52 Les profits sur la sortie attendue d'actifs ne sont pas pris en compte dans l'évaluation d'une provision même si la sortie attendue est étroitement liée à l'événement ayant donné lieu à la provision. À la place, l'entité comptabilise les profits sur les sorties attendues d'actifs à la date spécifiée par la norme traitant des actifs concernés.

Remboursements

53 Lorsqu'il est attendu que la totalité ou une partie de la dépense nécessaire à l'extinction d'une provision sera remboursée par une autre partie, le remboursement doit être comptabilisé si, et seulement si, l'entité a la quasi-certitude de recevoir ce remboursement si elle éteint son obligation. Le remboursement doit être traité comme un actif distinct. Le montant comptabilisé au titre du remboursement ne doit pas être supérieur au montant de la provision.

54 Dans l'état du résultat global, la charge correspondant à une provision peut être présentée nette du montant comptabilisé au titre d'un remboursement.

55 Il arrive parfois qu'une entité puisse se retourner vers une autre partie pour obtenir le paiement de tout ou partie de la dépense à engager pour éteindre une provision (par exemple, par le biais de contrats d'assurance, de clauses d'indemnisation ou de garanties du fournisseur). L'autre partie peut soit rembourser les montants payés par l'entité, soit régler directement les montants.

56 Dans la plupart des cas, l'entité demeurera redevable de la totalité du montant en question, c'est-à-dire qu'elle devra payer l'intégralité du montant en cas de défaillance du tiers quelle qu'en soit la raison. Dans ce cas, la provision est comptabilisée pour son montant intégral et un actif distinct au titre du remboursement attendu est comptabilisé, lorsqu'il est quasiment certain que l'entité obtiendra ce remboursement si elle éteint ce passif.

57 Dans certains cas, l'entité ne sera pas responsable des coûts en question en cas de défaut de paiement du tiers. En un tel cas, l'entité n'a pas de passif correspondant à ces coûts et ils ne sont pas pris en compte dans la provision.

58 Comme indiqué au paragraphe 29, une obligation pour laquelle une entité est conjointement et solidairement responsable constitue un passif éventuel dans la mesure où l'on s'attend à ce que l'obligation soit éteinte par les autres parties.

Changements affectant les provisions

59 Les provisions doivent être revues à chaque date de clôture et ajustées pour refléter la meilleure estimation à cette date. Si une sortie de ressources représentatives d'avantages économiques nécessaires à l'extinction d'une obligation n'est plus probable, la provision doit être reprise.

60 Lorsque les provisions sont actualisées, la valeur comptable d'une provision augmente à chaque période pour refléter l'écoulement du temps. Cette augmentation est comptabilisée en coûts d'emprunt.

Utilisation des provisions

61 Une provision ne doit être utilisée que pour les dépenses pour lesquelles elle a été comptabilisée à l'origine.

62 Seules les dépenses liées à la provision à l'origine sont imputées à celle-ci. Le fait d'imputer des dépenses à une provision comptabilisée à l'origine pour une autre dépense masquerait l'impact de deux événements différents.

Application des règles de comptabilisation et d'évaluation

Pertes d'exploitation futures

63 Des provisions ne doivent pas être comptabilisées au titre de pertes d'exploitation futures.

64 Les pertes d'exploitation futures ne répondent ni à la définition d'un passif selon le paragraphe 10 ni aux critères généraux de comptabilisation énoncés pour les provisions au paragraphe 14.

65 L'anticipation de pertes d'exploitation futures est une indication que certains actifs de l'activité ont pu se déprécier. L'entité effectue des tests de dépréciation de ces actifs selon IAS 36 *Dépréciation d'actifs*.

Contrats déficitaires

66 Si une entité a un contrat déficitaire, l'obligation actuelle résultant de ce contrat doit être comptabilisée et évaluée comme une provision.

67 De nombreux contrats (par exemple, certains bons de commande courants) peuvent être annulés sans que l'autre partie soit dédommée ; ces contrats n'impliquent donc aucune obligation. D'autres contrats établissent à la fois des droits et des obligations pour chacune des parties contractantes. Lorsque des événements font qu'un tel contrat est un contrat déficitaire, ce contrat entre dans le champ d'application de la présente norme et il existe un passif qui est comptabilisé. Les « contrats non (entièrement) exécutés » qui ne sont pas des contrats déficitaires n'entrent pas dans le champ d'application de la présente norme.

68 La présente norme définit un contrat déficitaire comme un contrat pour lequel les coûts inévitables pour satisfaire aux obligations contractuelles sont supérieurs aux avantages économiques à recevoir attendus du contrat. Les coûts inévitables d'un contrat reflètent le coût net de sortie du contrat, c'est-à-dire le plus faible du coût d'exécution du contrat ou de toute indemnisation ou pénalité découlant du défaut d'exécution.

69 Avant d'établir une provision séparée pour un contrat déficitaire, une entité comptabilise toute perte de valeur survenue sur les actifs dédiés à ce contrat (voir IAS 36).

Restructurations

70 Les exemples d'événements suivants peuvent satisfaire à la définition d'une restructuration :

- (a) la vente ou l'arrêt d'une branche d'activité ;
- (b) la fermeture de sites d'activité dans un pays ou une région ou la délocalisation d'activités d'un pays dans un autre ou d'une région dans une autre ;
- (c) les changements apportés à la structure de direction, par exemple la suppression d'un niveau de direction ; et
- (d) les réorganisations fondamentales ayant un effet significatif sur la nature et le centrage d'une activité de l'entité.

71 Une provision pour coûts de restructuration n'est comptabilisée que lorsqu'il a été satisfait aux critères généraux de comptabilisation des provisions énoncés au paragraphe 14. Les paragraphes 72 à 83 indiquent comment ces critères s'appliquent aux restructurations.

72 Une obligation implicite de restructurer est générée uniquement lorsqu'une entité :

- (a) a un plan de restructuration établi et détaillé précisant au moins :
 - (i) l'activité ou la partie de l'activité concernée,
 - (ii) les principaux sites affectés,
 - (iii) la localisation, la fonction et le nombre approximatif de membres du personnel qui seront indemnisés au titre de la fin de leur contrat de travail,
 - (iv) les dépenses qui seront engagées, et
 - (v) la date à laquelle le plan sera mis en oeuvre ; et
- (b) a créé, chez les personnes concernées, une attente fondée qu'elle mettra en oeuvre la restructuration, soit en commençant à exécuter le plan, soit en leur annonçant ses principales caractéristiques.

73 Les indications montrant qu'une entité a commencé à mettre en oeuvre un plan de restructuration sont, par exemple, le démantèlement d'une usine, la vente d'actifs ou l'annonce publique des principales caractéristiques du plan. Une annonce publique d'un plan détaillé de restructuration ne constitue une obligation implicite de restructurer que si elle est présentée et comporte suffisamment de détails (c'est-à-dire en énonçant les principales caractéristiques du plan) de telle sorte qu'elle crée une attente fondée chez les tiers tels que les clients, fournisseurs et membres du personnel (ou leurs représentants) que l'entité mettra en oeuvre la restructuration.

74 Pour qu'un plan soit suffisant pour créer une obligation implicite lorsqu'il est communiqué à toutes les personnes concernées, sa mise en oeuvre doit être programmée pour démarrer le plus rapidement possible et s'achever dans un délai rendant improbable toute modification importante du plan. Si l'on s'attend à ce qu'un délai important s'écoule avant le

début de la restructuration ou à ce que celle-ci prenne un temps déraisonnable. il est peu probable que le plan crée chez les tiers une attente fondée que l'entité s'est, à présent, engagée à restructurer, car le délai est tel qu'il permet à l'entité de modifier ses plans.

75 Une décision de restructurer prise par la direction ou par le conseil d'administration avant la fin de la période de présentation de l'information financière ne crée pas une obligation implicite à la date de clôture à moins que l'entité n'ait, antérieurement à cette date :

- (a) commencé à mettre en oeuvre le plan de restructuration ; ou
- (b) annoncé les principales caractéristiques du plan de restructuration aux personnes concernées d'une manière suffisamment précise pour créer chez celles-ci une attente fondée que l'entité mettra en oeuvre la restructuration.

Si une entité commence la mise en oeuvre d'un plan de restructuration, ou annonce ses principales lignes directrices aux personnes concernées, seulement après la date de clôture, l'information à fournir est imposée selon IAS 10 *Événements postérieurs à la date de clôture*, si la restructuration est significative et si l'absence d'information peut affecter les décisions économiques d'utilisateurs prises sur la base des états financiers.

76 Bien qu'une obligation implicite ne soit pas créée uniquement par une décision de la direction, une obligation peut résulter d'autres événements antérieurs pris conjointement avec cette décision. Par exemple, des négociations avec les représentants du personnel pour le paiement d'indemnités de fin de contrat de travail, ou avec les acheteurs pour la vente d'une activité, peuvent avoir été conclues sous réserve uniquement de leur approbation par le conseil d'administration. Une fois cette approbation obtenue et communiquée aux autres parties, l'entité a une obligation implicite de restructurer, si les conditions du paragraphe 72 sont réunies.

77 Dans certains pays, l'autorité ultime repose sur un conseil comptant parmi ses membres des représentants d'intérêts autres que ceux de la direction (par exemple, des membres du personnel) ou une notification à de tels représentants peut être nécessaire avant qu'une décision du conseil ne soit adoptée. Du fait qu'une décision prise par ce conseil implique sa communication à ces représentants, il peut en résulter une obligation implicite de restructurer.

78 Il n'existe aucune obligation pour la vente d'une activité tant que l'entité ne s'est pas engagée à vendre, c'est-à-dire par un accord de vente irrévocable.

79 Même lorsqu'une entité a pris la décision de vendre une activité et l'a annoncée publiquement, elle ne peut s'être engagée à vendre tant qu'aucun acheteur n'a été trouvé et tant qu'aucun accord de vente irrévocable n'a été conclu. En effet, tant qu'aucun accord de vente irrévocable n'est conclu, l'entité peut changer d'avis et en fait doit envisager un autre mode d'action si elle ne trouve aucun acheteur à des conditions acceptables. Lorsque la vente d'une activité est envisagée dans le cadre d'une restructuration, les actifs de celle-ci sont revus pour dépréciation selon IAS 36. Lorsqu'une vente ne représente que l'un des éléments d'une restructuration, il peut exister une obligation implicite au titre des autres parties à la restructuration avant même qu'un accord de vente irrévocable n'ait été conclu.

80 Une provision pour restructuration ne doit inclure que les dépenses directement liées à la restructuration, c'est-à-dire les dépenses qui sont à la fois :

- (a) nécessairement entraînées par la restructuration ; et
- (b) non liées aux activités poursuivies par l'entité.

81 Une provision pour restructuration n'inclut pas les coûts :

- (a) de reconversion ou de réinstallation du personnel conservé ;
- (b) de marketing ; ou
- (c) d'investissement dans de nouveaux systèmes et réseaux de distribution.

Ces dépenses sont liées à la conduite future de l'activité et ne constituent pas des passifs au titre de la restructuration à la fin de la période de présentation de l'information financière. Ces dépenses sont comptabilisées sur la même base que si elles se produisaient indépendamment de toute restructuration.

82 Les pertes d'exploitation futures identifiables jusqu'à la date d'une restructuration ne sont pas incluses dans une provision, sauf si elles concernent un contrat déficitaire tel que défini au paragraphe 10.

83 Comme l'impose le paragraphe 51, les profits sur la sortie attendue d'actifs ne sont pas pris en compte dans l'évaluation d'une provision pour restructuration même si la vente des actifs est envisagée dans le cadre de la restructuration.

Informations à fournir

84 Pour chaque catégorie de provisions, l'entité doit indiquer :

- (a) la valeur comptable à l'ouverture et à la clôture de la période ;
- (b) les provisions supplémentaires constituées au cours de la période, y compris l'augmentation des provisions existantes ;
- (c) les montants utilisés (c'est-à-dire engagés et imputés à la provision) au cours de la période ;
- (d) les montants non utilisés repris au cours de la période ; et
- (e) l'augmentation au cours de la période du montant actualisé résultant de l'écoulement du temps et de l'effet de toute modification du taux d'actualisation.

L'information comparative n'est pas imposée.

85 Pour chaque catégorie de provisions, l'entité doit fournir :

- (a) une brève description de la nature de l'obligation et de l'échéance attendue des sorties d'avantages économiques en résultant ;
- (b) une indication des incertitudes relatives au montant ou à l'échéance de ces sorties. Si cela est nécessaire à la fourniture d'une information adéquate, l'entité doit fournir une information sur les principales hypothèses retenues concernant des événements futurs, comme indiqué au paragraphe 48 ; et
- (c) le montant de tout remboursement attendu, en indiquant le montant de tout actif qui a été comptabilisé pour ce remboursement attendu.

86 À moins que la probabilité d'une sortie pour règlement ne soit faible, l'entité doit fournir, pour chaque catégorie de passif éventuel à la fin de la période de présentation de l'information financière, une brève description de la nature de ce passif éventuel et, dans la mesure du possible :

- (a) une estimation de son effet financier, évalué selon les paragraphes 36 à 52 ;
- (b) une indication des incertitudes relatives au montant ou à l'échéance de toute sortie ; et
- (c) la possibilité de tout remboursement.

87 Pour déterminer quelles provisions ou quels passifs éventuels peuvent être regroupés pour former une catégorie, il est nécessaire de considérer si leur nature est suffisamment similaire pour que leur présentation sous une rubrique unique permette de satisfaire aux dispositions des paragraphes 85(a) et (b) et 86(a) et (b). Ainsi, il peut être approprié de traiter comme une catégorie unique de provisions les montants relatifs aux garanties de différents produits mais il ne serait pas approprié de traiter comme une catégorie unique les montants relatifs aux garanties normales et ceux faisant l'objet d'une procédure légale.

88 Lorsqu'une provision et un passif éventuel sont créés par le même type de circonstances, l'entité fournit les informations imposées par les paragraphes 84 à 86 de manière à montrer le lien existant entre la provision et le passif éventuel.

89 Lorsqu'une entrée d'avantages économiques est probable, l'entité doit fournir une brève description de la nature des actifs éventuels à la fin de la période de présentation de l'information financière et, dans la mesure du possible, une estimation de leur effet financier évalué selon les principes énoncés pour les provisions aux paragraphes 36 à 52.

90 Dans les informations fournies pour les actifs éventuels, il est important d'éviter de donner des indications trompeuses sur la probabilité de survenance d'un produit.

91 Lorsqu'il n'est pas possible de fournir l'une quelconque des informations imposées par les paragraphes 86 et 89, ce fait doit être signalé.

92 Dans des cas extrêmement rares, la fourniture des informations en tout ou partie imposées par les paragraphes 84 à 89 peut causer un préjudice sérieux à l'entité dans un litige l'opposant à des tiers sur le sujet faisant l'objet de la provision, du passif éventuel ou de l'actif éventuel. En de tels cas, l'entité n'a pas à fournir ces informations mais elle doit indiquer la nature générale du litige, le fait que ces informations n'ont pas été fournies, ainsi que la raison pour laquelle elles ne l'ont pas été.

Dispositions transitoires

93 L'effet de l'adoption de la présente norme à sa date d'entrée en vigueur (ou à une date antérieure) doit être comptabilisé en ajustement du solde d'ouverture des résultats non distribués de la période au cours de laquelle la norme est adoptée pour la première fois. Les entités sont encouragées, sans y être tenues, à ajuster le solde d'ouverture des résultats non distribués pour la première période présentée et à retraiter les informations comparatives. Si ces informations comparatives ne sont pas retraitées, ce fait doit être indiqué.

94 [Supprimé]

Date d'entrée en vigueur

95 La présente norme s'applique aux états financiers annuels des périodes ouvertes à compter du 1er juillet 1999. Une application anticipée est encouragée. Si une entité applique la présente norme au titre de périodes ouvertes avant le 1er juillet 1999, elle doit l'indiquer.

96 [Supprimé]

97 [Supprimé]

98 [Supprimé]

99 La publication des *Améliorations annuelles des IFRS — Cycle 2010–2012*, en décembre 2013, a donné lieu à la modification du paragraphe 5, corrélative à la modification d'IFRS 3. L'entité doit appliquer cette modification à titre prospectif aux regroupements d'entreprises auxquels s'applique la modification d'IFRS 3.

100 [Ajouté dans les mises à jour]

101 [Ajouté dans les mises à jour]

Annexe A

Tableaux – Provisions, passifs éventuels, actifs éventuels et remboursements

La présente annexe accompagne IAS 37 mais n'en fait pas partie intégrante. Elle a pour but de fournir des exemples illustrant les principales dispositions de la présente Norme.

Provisions et passifs éventuels

Lorsque, du fait d'événements passés, il peut y avoir une sortie de ressources représentatives d'avantages économiques futurs pour éteindre : (a) une obligation actuelle ; ou (b) une obligation potentielle dont l'existence ne sera confirmée que par la survenance (ou non) d'un ou plusieurs événement(s) futur(s) incertain(s), qui ne sont pas entièrement sous le contrôle de l'entité.		
Il existe une obligation actuelle qui probablement impose une sortie de ressources.	Il existe une obligation potentielle ou une obligation actuelle qui peut imposer, mais probablement n'imposera pas, une sortie de ressources.	Il existe une obligation potentielle ou une obligation actuelle pour laquelle la probabilité d'une sortie de ressources est faible.
Une provision est comptabilisée (paragraphe 14).	Aucune provision n'est comptabilisée (paragraphe 27).	Aucune provision n'est comptabilisée (paragraphe 27).
Des informations à fournir sont imposées pour la provision (paragraphe 84 et 85).	Des informations à fournir sont imposées pour le passif éventuel (paragraphe 86).	Il n'y a aucune information à fournir (paragraphe 86).

Un passif éventuel existe également dans le cas extrêmement rare où il existe un passif qui ne peut être comptabilisé car il ne peut être évalué de manière fiable. Des informations à fournir sont imposées pour le passif éventuel.

Actifs éventuels

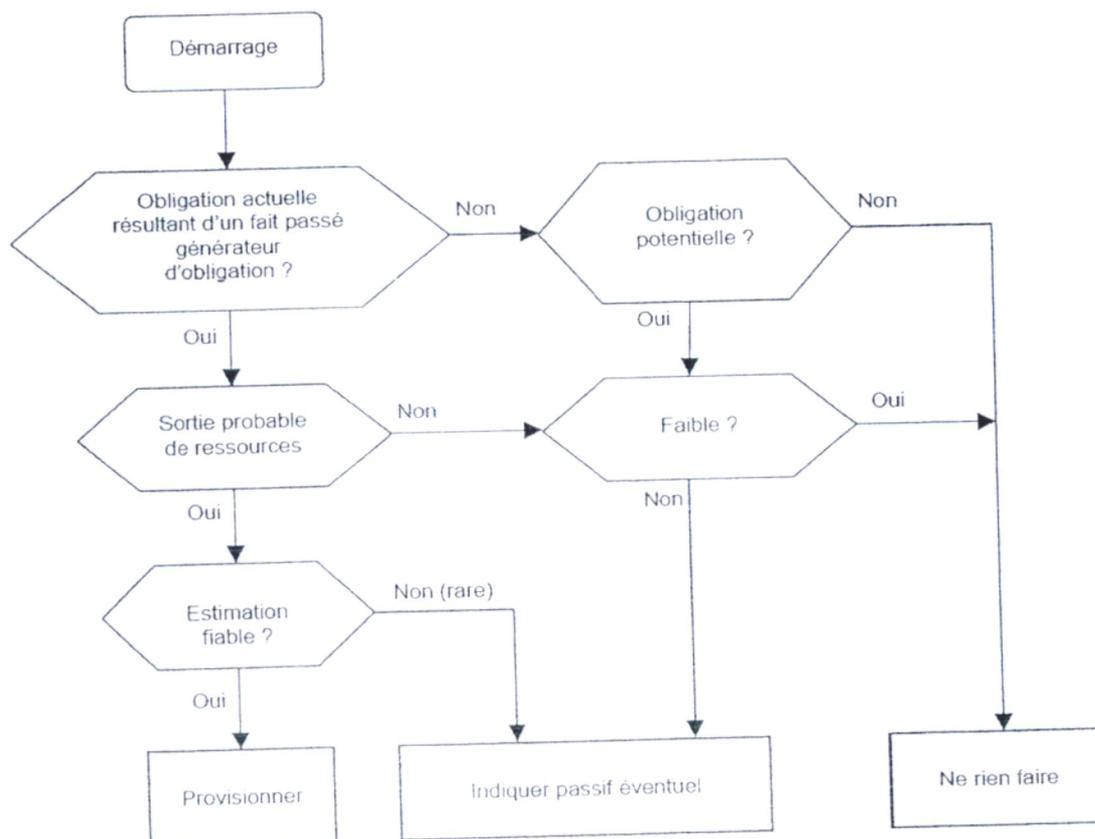
Lorsque, du fait d'événements passés, il existe un actif potentiel dont l'existence ne sera confirmée que par la survenance (ou non) d'un ou plusieurs événement(s) futur(s) incertain(s), qui ne sont pas entièrement sous le contrôle de l'entité.		
L'entrée d'avantages économiques est quasiment certaine.	L'entrée d'avantages économiques est probable mais n'est pas quasiment certaine.	L'entrée n'est pas probable.
L'actif n'est pas éventuel (paragraphe 33).	Aucun actif n'est comptabilisé (paragraphe 31).	Aucun actif n'est comptabilisé (paragraphe 31).
	Des informations à fournir sont imposées (paragraphe 89).	Il n'y a aucune information à fournir (paragraphe 89).

Remboursements

Une partie ou la totalité des dépenses à effectuer pour éteindre une provision devrait être remboursée par une autre partie.		
L'entité n'a aucune obligation pour la partie des dépenses devant être remboursée par l'autre partie.	L'obligation au titre du montant dont elle s'attend à être remboursée incombe à l'entité et il est quasiment certain que si celle-ci éteint la provision, elle en obtiendra le remboursement.	L'obligation au titre du montant dont elle s'attend à être remboursée incombe à l'entité et si celle-ci éteint la provision, le remboursement n'est pas quasiment certain.
L'entité n'est pas responsable du montant devant être remboursé (paragraphe 57).	Le remboursement est comptabilisé au bilan comme un actif distinct et peut être compensé avec la charge correspondante dans le compte de résultat. Le montant comptabilisé au titre du remboursement attendu n'est pas supérieur au passif (paragraphes 53 et 54).	Le remboursement attendu n'est pas comptabilisé en tant qu'actif (paragraphe 53).
Aucune information à fournir n'est imposée.	Le remboursement est indiqué ainsi que le montant comptabilisé au titre du remboursement (paragraphe 85(c)).	Le remboursement attendu est indiqué (paragraphe 85(c)).

Annexe B Arbre de décision

La présente annexe accompagne IAS 37 mais n'en fait pas partie intégrante. Elle a pour but de fournir des exemples illustrant les principales dispositions de la présente Norme en ce qui concerne les provisions et les passifs éventuels.



Remarque : Dans de rares cas, l'existence d'une obligation actuelle n'apparaît pas clairement. Dans ces cas, un événement passé est considéré créer une obligation actuelle si, compte tenu de toutes les indications disponibles, il est plus probable qu'improbable qu'une obligation actuelle existe à la date de clôture (paragraphe 15 de la Norme).

Annexe C

Exemples : Comptabilisation

La présente annexe accompagne IAS 37 mais n'en fait pas partie intégrante.

Toutes les entités citées dans les exemples clôturent au 31 décembre. Dans tous les cas, on suppose que l'on peut estimer de manière fiable toute sortie de ressources attendue. Dans certains exemples, les circonstances décrites ont pu entraîner une dépréciation des actifs. Cet aspect n'est pas traité dans les exemples.

Les exemples renvoient aux paragraphes de la Norme qui sont particulièrement pertinents.

Les références à la « meilleure estimation » sont des références au montant de la valeur actuelle lorsque l'effet de la valeur temps de l'argent est significatif.

Exemple 1 Garanties

Au moment de la vente, un fabricant donne des garanties aux acheteurs de son produit. Selon les termes du contrat de vente, le fabricant s'engage à réparer ou à remplacer le produit si des défauts de fabrication sont constatés dans les trois ans suivant la date de la vente. Sur la base de l'expérience passée, il est probable (c'est-à-dire plus probable qu'improbable) qu'il y aura un certain nombre de réclamations au titre de la garantie.

Obligation actuelle résultant d'un fait passé générateur d'obligation – Le fait générateur de l'obligation est la vente du produit avec garantie, qui crée une obligation juridique.

Sortie de ressources représentatives d'avantages économiques pour éteindre l'obligation – Probable pour les garanties dans leur ensemble (voir paragraphe 24).

Conclusion – Une provision est comptabilisée correspondant à la meilleure estimation des coûts de réparation des produits sous garantie vendus avant la date de clôture (voir paragraphes 14 et 24).

Exemple 2A Terrains pollués – Législation devant être promulguée de façon quasiment certaine

Une entité du secteur pétrolier est source de pollution mais ne procède à la dépollution que si les lois du pays dans lequel elle opère l'y obligent. L'un des pays dans lesquels elle opère n'avait jusqu'ici aucune législation imposant la dépollution et l'entité pollue des terrains dans ce pays depuis de nombreuses années. Au 31 décembre 2000, il est quasiment certain qu'un projet de loi imposant la dépollution des terrains pollués sera promulgué peu de temps après la clôture de l'exercice.

Obligation actuelle résultant d'un fait passé générateur d'obligation – Le fait générateur de l'obligation est la contamination des terrains du fait de la quasi-certitude de l'adoption d'une législation imposant la dépollution.

Sortie de ressources représentatives d'avantages économiques pour éteindre l'obligation – Probable.

Conclusion – Une provision est comptabilisée correspondant à la meilleure estimation des coûts de dépollution (voir paragraphes 14 et 22).

IAS 37

Exemple 2B Terrains pollués et obligation implicite

Une entité du secteur pétrolier est source de pollution et opère dans un pays où il n'existe aucune législation de protection de l'environnement. Toutefois, l'entité affiche très largement une politique de préservation de l'environnement selon laquelle elle s'engage à nettoyer tout ce qu'elle a pollué. L'entité a de tout temps honoré cette politique affichée.

Obligation actuelle résultant d'un fait passé générateur d'obligation – Le fait générateur d'obligation est la pollution des terrains qui crée une obligation implicite car la pratique de l'entité a créé chez les tiers concernés une attente fondée qu'elle procèdera à une dépollution.

Sortie de ressources représentatives d'avantages économiques pour éteindre l'obligation – Probable.

Conclusion – Une provision est comptabilisée correspondant à la meilleure estimation des coûts de dépollution (voir paragraphes 10 (définition d'une obligation implicite), 14 et 17).

Exemple 3 Exploitation pétrolière offshore

Une entité exploite un gisement pétrolier en mer et la licence d'exploitation lui impose d'enlever la plate-forme à la fin de la production et de réhabiliter le fond de la mer. Quatre-vingt dix pour cent des coûts éventuels correspondent à l'enlèvement de la plate-forme et à la réparation des dommages causés par sa construction et dix pour cent à l'extraction proprement dite du pétrole. À la date de clôture, la plate-forme a été construite mais aucun pétrole n'a été extrait.

Obligation actuelle résultant d'un fait passé générateur d'obligation – La construction de la plate-forme crée l'obligation juridique, selon les termes de la licence, d'enlever la plate-forme et de réhabiliter le fond de la mer : il s'agit donc d'un fait générateur d'obligation. Toutefois, il n'existe à la date de clôture aucune obligation de remédier aux dommages qui seront causés par l'extraction du pétrole.

Sortie de ressources représentatives d'avantages économiques pour éteindre l'obligation – Probable.

Conclusion – Une provision est comptabilisée correspondant à la meilleure estimation de quatre-vingt dix pour cent des coûts éventuels ayant trait à l'enlèvement de la plate-forme et à la réparation des dommages causés par sa construction (voir paragraphe 14). Ces coûts sont inclus dans le coût de la plate-forme. Les dix pour cent de coûts liés à l'extraction du pétrole sont comptabilisés en passif lorsque le pétrole est extrait.

Exemple 4 Politique de remboursement

Un magasin de vente au détail a pour politique de rembourser les achats des clients non satisfaits même s'il n'a aucune obligation juridique de le faire. Cette politique est largement connue.

Obligation actuelle résultant d'un fait passé générateur d'obligation – Le fait générateur d'obligation est la vente du produit qui crée une obligation implicite car la pratique du magasin a créé chez ses clients une attente fondée qu'il procèdera au remboursement des achats.

Sortie de ressources représentatives d'avantages économiques pour éteindre une obligation – Probable, une certaine proportion de produits est retournée pour remboursement (voir paragraphe 24).

Conclusion – Une provision est comptabilisée correspondant à la meilleure estimation des coûts de remboursement (voir paragraphes 10 (définition d'une obligation implicite), 14, 17 et 24).

sont satisfaites. IFRS 4 permet aussi des changements de méthodes comptables qui satisfont à des critères spécifiés. Ce qui suit est un exemple de méthode comptable autorisée par IFRS 4 et qui est également conforme aux dispositions de IAS 39 relatives aux contrats de garantie financière dans le champ d'application de IAS 39.

(a) Au 31 décembre 1999

Obligation actuelle résultant d'un fait passé générateur d'obligation – Le fait générateur d'obligation est le fait de donner sa garantie, qui crée une obligation juridique.

Sortie de ressources représentatives d'avantages économiques pour éteindre une obligation – Aucune sortie de ressources représentatives d'avantages économiques n'est probable au 31 décembre 1999.

Conclusion – La garantie est comptabilisée à la juste valeur.

(b) Au 31 décembre 2000

Obligation actuelle résultant d'un fait passé générateur d'obligation – Le fait générateur d'obligation est le fait de donner sa garantie, qui crée une obligation juridique.

Sortie de ressources représentatives d'avantages économiques pour éteindre une obligation – Au 31 décembre 2000, il est probable qu'une sortie de ressources représentatives d'avantages économiques sera nécessaire pour éteindre l'obligation.

Conclusion – La garantie est ultérieurement évaluée à la valeur la plus élevée entre (a) la meilleure estimation de l'obligation (voir paragraphes 14 et 23), et (b) le montant initialement comptabilisé diminué, si approprié, de l'amortissement cumulé selon IAS 18 *Produits des activités ordinaires*.

Remarque : Lorsqu'une entité donne des garanties en échange de commissions, les produits correspondants sont comptabilisés selon IAS 18 *Produits des activités ordinaires*.

Exemple 10 Une action en justice

Après un mariage en l'an 2000, dix personnes sont mortes probablement suite à un empoisonnement alimentaire causé par des produits vendus par l'entité. Des actions légales sont intentées pour obtenir réparation de l'entité mais celle-ci conteste sa responsabilité. Jusqu'à la date d'approbation des états financiers de l'exercice clos le 31 décembre 2000, les avocats de l'entité déclarent qu'il est probable que celle-ci ne sera pas reconnue responsable. Mais lorsque l'entité établit les états financiers de l'exercice clos le 31 décembre 2001, ses avocats déclarent que, compte tenu des développements de l'affaire, il est probable que l'entité sera reconnue coupable.

(a) Au 31 décembre 2000

Obligation actuelle résultant d'un événement passé générateur d'obligation – Sur la base des indications disponibles à l'époque où les états financiers ont été approuvés, il n'existe aucune obligation résultant d'événements passés.

Conclusion – Aucune provision n'est comptabilisée (voir paragraphes 15 - 16). L'affaire en question est indiquée en tant que passif éventuel à moins que la probabilité d'une sortie de ressources ne soit considérée comme faible (voir paragraphe 86).

(b) Au 31 décembre 2001

Obligation actuelle résultant d'un fait passé générateur d'obligation – Sur la base des indications disponibles, il existe une obligation actuelle.

Sortie de ressources représentatives d'avantages économiques pour éteindre l'obligation – Probable.

Conclusion – Une provision est comptabilisée correspondant à la meilleure estimation du montant qui permettra d'éteindre l'obligation (voir paragraphes 14 - 16).

Exemple 11 Entretien et réparations

En plus de l'entretien de routine, certains actifs demandent, selon une certaine périodicité, des dépenses importantes au titre de réparations majeures ou de la remise en état et du remplacement des principales composantes. IAS 16 *Immobilisations corporelles* fournit des commentaires sur l'affectation à ses différentes composantes des dépenses encourues au titre d'un actif lorsque ces composantes ont des durées d'utilité différentes ou lorsqu'elles procurent des avantages à un rythme différent.

Exemple 11A Coûts de remise à neuf – Aucune disposition législative

Un four a un revêtement intérieur qui doit être remplacé tous les cinq ans pour des raisons techniques. A la date de clôture, le revêtement est utilisé depuis trois ans.

Obligation actuelle résultant d'un événement passé générateur d'obligation – Il n'existe aucune obligation actuelle.

Conclusion – Aucune provision n'est comptabilisée (voir paragraphes 14 et 17-19).

Le coût de remplacement du revêtement intérieur n'est pas comptabilisé car, à la date de clôture, il n'existe aucune obligation de remplacer le revêtement indépendamment des opérations futures de l'entité - même l'intention d'encourir la dépense dépend de la décision de l'entité de continuer à utiliser le four ou de remplacer son revêtement intérieur. Au lieu de comptabiliser une provision, l'amortissement du revêtement intérieur prend en compte l'effet de sa consommation, i.e. en amortissant celui-ci sur cinq ans. Les coûts de changement du revêtement encourus ultérieurement sont comptabilisés en tant qu'actif et la consommation de chaque nouveau revêtement est traduite par un amortissement sur les cinq années suivantes.

Exemple 11B Coûts de remise à neuf – Disposition législative

Une compagnie aérienne est tenue de par la loi, de procéder à la révision de ses appareils tous les trois ans.

Obligation actuelle résultant d'un événement passé générateur d'obligation – Il n'existe aucune obligation actuelle.

Conclusion – Aucune provision n'est comptabilisée (voir paragraphes 14 et 17-19).

Les coûts de révision des appareils ne sont pas comptabilisés en tant que provision pour les mêmes raisons que le coût du remplacement du revêtement intérieur n'est pas comptabilisé en tant que provision dans l'exemple 11A. Même une disposition d'ordre légal relative à la révision ne donne aux coûts de révision la nature d'un passif, car il n'existe aucune obligation de révision des appareils indépendamment des opérations futures de l'entité - l'entité pourrait éviter cette dépense future par ses actions futures, par exemple en vendant l'appareil. Au lieu de comptabiliser une provision, l'amortissement de l'appareil prend en compte l'effet futur des coûts d'entretien, i.e. un montant équivalent aux coûts d'entretien attendus est amorti sur trois ans.

Annexe D

Exemples : Informations à fournir

La présente annexe accompagne IAS 37 mais n'en fait pas partie intégrante.

Deux exemples d'informations imposées par le paragraphe 85 sont présentés ci-après.

Exemple 1 Garanties

Lors de la vente, un fabricant donne des garanties aux acheteurs de ses trois lignes de produits. Aux termes de cette garantie, il s'engage à réparer ou remplacer, dans un délai de deux ans à compter de la vente, les articles dont les performances ne sont pas satisfaisantes. A la date de clôture, une provision de 60 000 a été comptabilisée. Cette provision n'a pas été actualisée car l'effet de l'actualisation n'est pas significatif. Les informations fournies sont les suivantes :

Une provision de 60 000 a été comptabilisée pour les actions en garantie attendues sur des produits vendus au cours des trois dernières périodes comptables. On s'attend à ce que ces dépenses seront en majorité encourues au cours du prochain exercice et qu'elles le seront intégralement dans les deux ans suivant la date de clôture.

Exemple 2 Coûts de démantèlement

En l'an 2000, une entité travaillant dans le secteur du nucléaire comptabilise une provision de 300 millions au titre de coûts de démantèlement. La provision est estimée en partant de l'hypothèse que le démantèlement interviendra dans un délai de 60 à 70 ans. Toutefois, il est possible qu'il n'intervienne que dans un délai de 100 à 110 ans, auquel cas la valeur actualisée des coûts s'en trouverait sensiblement réduite. Les informations fournies sont les suivantes :

Une provision de 300 millions a été comptabilisée pour coûts de démantèlement. Ces coûts devraient être encourus entre 2060 et 2070 ; toutefois, il existe une probabilité pour que le démantèlement n'aura pas lieu avant 2100-2110. Si les coûts étaient évalués sur la base de l'hypothèse qu'ils ne seraient pas encourus avant 2100-2110, la provision serait réduite à 136 millions. La provision a été estimée sur la base de la technologie existante, à prix courants, et actualisée en utilisant un taux d'actualisation réel de deux pour cent.

L'exemple ci-dessous est donné au titre des informations à fournir imposées par le paragraphe 92 dans le cas où certaines informations imposées ne seraient pas fournies parce que cela serait de nature à causer un préjudice sérieux à l'entité.

Exemple 3 Exemption de fourniture d'informations

Une entité a un litige avec un concurrent qui l'accuse de contrefaçon de brevets et réclame un montant de dommages et intérêts de 100 millions. L'entité comptabilise une provision correspondant à sa meilleure estimation de l'obligation correspondante mais ne fournit aucune des informations imposées par les paragraphes 84 et 85 de la présente Norme. Les informations fournies sont les suivantes :

Un procès a été intenté à l'encontre de l'entité par un concurrent qui l'accuse de contrefaçon de brevets et réclame 100 millions de dommages et intérêts. Les informations généralement imposées par IAS 37 Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels, ne sont pas fournies car cela risquerait d'être sérieusement préjudiciable à l'issue du procès. Les dirigeants sont d'avis que l'entreprise obtiendra gain de cause.