

Norme comptable internationale 37

Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels

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'IFRS 9 *Instruments financiers*.
- 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 ;
 - (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 future 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 norme¹, 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).

¹ L'interprétation de « probable » dans la présente norme comme « plus probable que non probable » ne s'applique pas nécessairement aux autres IFRS.

- 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 œuvre 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 dédommagée ; 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 œuvre ; et**
- (b) **a créé, chez les personnes concernées, une attente fondée qu'elle mettra en œuvre la restructuration, soit en commençant à exécuter le plan, soit en leur annonçant ses principales caractéristiques.**

- 73 Les indications montrant qu'une entité a commencé à mettre en œuvre 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 œuvre 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 œuvre 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 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 commence 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 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 survivance 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 1^{er} juillet 1999. Une application anticipée est encouragée. Si une entité applique la présente norme au titre de périodes ouvertes avant le 1^{er} juillet 1999, elle doit l'indiquer.
- 96 [Supprimé]
- 97 [Supprimé]

- 98 La publication d'IFRS 9 dans sa version modifiée en novembre 2013 a donné lieu à la modification du paragraphe 2 et à la suppression du paragraphe 97. L'entité qui applique la version d'IFRS 9 modifiée en novembre 2013 doit appliquer ces modifications.
- 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.