

Janvier 2010

Exposé-sondage ES/2010/1

Évaluation des passifs dans IAS 37

Deuxième exposé-sondage, limité,
sur un projet de modification d'IAS 37

Date limite de réception des commentaires : le 12 avril 2010



Exposé-sondage

ÉVALUATION DES PASSIFS DANS IAS 37 (Deuxième exposé-sondage, limité, sur un projet de modification d'IAS 37)

Date limite de réception des commentaires : le 12 avril 2010

ED/2010/1

This exposure draft *Measurement of Liabilities in IAS 37* (Limited re-exposure of proposed amendment to IAS 37) is published by the International Accounting Standards Board (IASB) for comment only. The proposal may be modified in the light of the comments received before being issued in final form. Comments on the exposure draft and the Basis for Conclusions should be submitted in writing so as to be received by **12 April 2010**.

Respondents are asked to send their comments electronically to the IASB website (www.iasb.org), using the 'Open to Comment' page.

All responses will be put on the public record unless the respondent requests confidentiality. However, such requests will not normally be granted unless supported by good reason, such as commercial confidence.

The IASB, the International Accounting Standards Committee Foundation (IASCF), the authors and the publishers do not accept responsibility for loss caused to any person who acts or refrains from acting in reliance on the material in this publication, whether such loss is caused by negligence or otherwise.

Copyright © 2010 IASCF®

All rights reserved. Copies of the draft amendment and the accompanying documents may be made for the purpose of preparing comments to be submitted to the IASB, provided such copies are for personal or intraorganisational use only and are not sold or disseminated and provided each copy acknowledges the IASCF's copyright and sets out the IASB's address in full. Otherwise, no part of this publication may be translated, reprinted or reproduced or utilised in any form either in whole or in part or by any electronic, mechanical or other means, now known or hereafter invented, including photocopying and recording, or in any information storage and retrieval system, without prior permission in writing from the IASCF.

The French translation of the exposure draft contained in this publication has not been approved by a review committee appointed by the IASCF. The French translation is copyright of the IASCF.



The IASB logo/the IASCF logo/'Hexagon Device', the IASC Foundation Education logo, 'IASC Foundation', 'eIFRS', 'IAS', 'IASB', 'IASC', 'IASCF', 'IASS', 'IFRIC', 'IFRS', 'IFRSs', 'International Accounting Standards', 'International Financial Reporting Standards' and 'SIC' are Trade Marks of the IASCF.

Additional copies of this publication in English may be obtained from:

**IASC Foundation Publications Department,
1st Floor, 30 Cannon Street, London EC4M 6XH, United Kingdom.
Tel: +44 (0)20 7332 2730 Fax: +44 (0)20 7332 2749
Email: publications@iasb.org Web: www.iasb.org**

Exposé-sondage

**ÉVALUATION DES PASSIFS
DANS IAS 37
(Deuxième exposé-sondage, limité,
sur un projet de modification d'IAS 37)**

Date limite de réception des commentaires : le 12 avril 2010

ED/2010/1

Le présent exposé-sondage *Évaluation des passifs dans IAS 37* (Deuxième exposé-sondage, limité, sur un projet de modification d'IAS 37) est publié par l'International Accounting Standards Board (IASB) pour commentaires uniquement. Les modifications proposées pourront être modifiées à la lumière des commentaires reçus, avant d'être publiées sous forme définitive. Les commentaires sur les propositions et sur la base des conclusions doivent être faits par écrit et être acheminés d'ici le **12 avril 2010**. Les répondants sont priés de transmettre leurs commentaires sous forme électronique par l'entremise du site Web de l'IASB (www.iasb.org) en utilisant la page «Open to Comment».

Toutes les réponses seront rendues publiques, à moins que les répondants ne demandent qu'elles demeurent confidentielles en invoquant des raisons pertinentes, tel le secret commercial.

L'IASB, l'International Accounting Standards Committee Foundation (IASCF), les auteurs et les éditeurs déclinent toute responsabilité pour perte qu'un tiers pourrait subir, le cas échéant, du fait de décisions d'agir ou de ne pas agir prises en se fondant sur le contenu du présent document, que la perte résulte ou non d'une faute.

© 2010 IASCF®

Tous droits réservés. Il est permis de faire des copies du projet de modification et des documents d'accompagnement aux fins de la préparation de commentaires à soumettre à l'IASB, à condition que ces copies servent uniquement à des fins personnelles ou organisationnelles internes, et qu'elles ne soient pas vendues ou diffusées, et à condition également que chaque copie fasse mention du droit d'auteur de l'IASCF et indique l'adresse complète de l'IASB. À cette exception près, le présent document ne peut être traduit, réimprimé ou reproduit ou utilisé en tout ou en partie sous quelque forme et par quelque moyen que ce soit (électroniquement, mécaniquement, par photocopie, enregistrement ou toute autre méthode actuellement connue ou à venir), ni stocké dans des systèmes de recherche documentaire, sans le consentement écrit préalable de l'IASCF.

La traduction française du présent exposé-sondage n'a pas été approuvée par un comité de révision désigné par l'IASCF. L'IASCF est titulaire des droits d'auteur de cette traduction française.



Le logo IASB / le logo IASCF / «Hexagon Device», le logo IASC Foundation Education, «IASC Foundation», «IFRS», «IAS», «IASB», «IASC», «IASCF», «IASs», «IFRIC», «IFRS», «IFRSs», «International Accounting Standards», «International Financial Reporting Standards» et «SIC» sont des marques déposées de l'IASCF.

Il est possible d'obtenir d'autres exemplaires de la présente publication en anglais en s'adressant à :

IASC Foundation Publications Department

1st Floor, 30 Cannon Street, London EC4M 6XH, Royaume-Uni.

Tél. : +44 (0)20 7332 2730 Téléc. : +44 (0)20 7332 2749

Messagerie électronique : publications@iasb.org Web: www.iasb.org

TABLE DES MATIERES

ÉVALUATION DES PASSIFS DANS IAS 37

(Deuxième exposé-sondage, limité, sur un projet de modification d'IAS 37)

INTRODUCTION ET APPEL À COMMENTAIRES

PROJET DE MODIFICATION D'IAS 37

ANNEXES

A Définitions

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

**APPROBATION PAR LE CONSEIL D'ÉVALUATION DES PASSIFS DANS IAS 37,
PUBLIÉ EN JANVIER 2010**

(N.B. : La base des conclusions, les avis divergents et l'exemple [en projet] ne faisant pas partie intégrante de l'exposé-sondage, ils n'ont pas été traduits en français.)

TABLEAU DE CONCORDANCE

Introduction et appel à commentaires

Contexte

L'International Accounting Standards Board a entrepris un projet d'amélioration d'IAS 37 *Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels*. Le projet a pour buts principaux :

- d'aligner les critères de comptabilisation d'un passif stipulés dans IAS 37 sur ceux des autres IFRS. Actuellement, IAS 37 exige la comptabilisation d'une obligation comme passif seulement s'il est probable (c'est-à-dire plus probable qu'improbable) que l'obligation entraînera une sortie de trésorerie ou d'autres ressources pour l'entité. D'autres normes, comme IFRS 3 *Regroupements d'entreprises* ou IAS 39 *Instruments financiers : Comptabilisation et évaluation*, ne font pas appel à ce critère de probabilité des sorties de ressources pour la comptabilisation des passifs ;
- d'éliminer certaines différences qui existent entre IAS 37 et le référentiel comptable américain, notamment quant au moment où une entité comptabilise les coûts de restructuration de ses activités ;
- de clarifier les dispositions d'IAS 37 en matière d'évaluation des passifs, qui sont actuellement vagues. En conséquence, les modes d'évaluation diffèrent selon les entités, ce qui rend difficile la comparaison entre leurs états financiers respectifs pour les bailleurs de capitaux.

Deux aspects des dispositions d'IAS 37 en matière d'évaluation sont particulièrement vagues :

- la norme impose aux entités d'évaluer un passif à la « meilleure estimation » de la dépense nécessaire pour régler l'obligation actuelle. Le sens du terme « meilleure estimation » n'est pas clair du tout. En pratique, ce terme est interprété comme signifiant tantôt l'issue la plus probable, tantôt la moyenne pondérée de toutes les issues possibles, tantôt encore le montant minimum ou maximum de l'éventail des issues possibles ;
- IAS 37 ne précise pas de quels coûts les entités doivent tenir compte pour évaluer un passif. En pratique, certaines entités ne tiennent compte que des coûts différentiels. D'autres tiennent compte de tous les coûts directs. D'autres y ajoutent les coûts indirects. D'autres encore retiennent le prix qu'elles verseraient à un entrepreneur pour qu'il exécute l'obligation en leur nom.

En 2005, le Conseil a publié un exposé-sondage sur un projet de modification d'IAS 37. Sur le sujet de l'évaluation, il était proposé de supprimer le terme « meilleure estimation » et de se concentrer plutôt sur une autre indication d'IAS 37, à savoir que la meilleure estimation d'un passif correspond au 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. Il était en outre proposé dans l'exposé-sondage de prévoir que l'évaluation de ce montant se fasse en tenant compte de l'ensemble des dénouements possibles, pas seulement du montant minimum, maximum ou du montant le plus probable.

Raisons de la publication du présent exposé-sondage

Dans leurs réponses à l'exposé-sondage de 2005, certaines personnes ont estimé que les dispositions proposées manquaient toujours de clarté. Que voulait dire « éteindre » ? Cela voulait-il dire annuler, ou exécuter ? Et si le montant permettant d'éteindre l'obligation différait du montant permettant de la transférer, auquel de ces deux montants fallait-il évaluer le passif ? Et si – comme c'est souvent le cas – l'entité ne pouvait pas transférer le passif à un tiers ? Fallait-il que l'entité évalue le passif au montant d'un paiement qu'elle n'aurait peut-être jamais à effectuer ?

Pour répondre à ces préoccupations, le Conseil se propose à présent d'ajouter des indications précisant davantage ce que les entités doivent avoir pour but d'évaluer et comment elles doivent atteindre ce but. Le présente exposé-sondage vise à recueillir des commentaires sur les nouvelles indications proposées.

Principales caractéristiques des dispositions proposées en matière d'évaluation

Objectif d'évaluation

- L'objectif d'évaluation global consisterait à évaluer le montant correspondant à ce que l'entité devrait raisonnablement payer pour éteindre son obligation à la date de clôture.
- Normalement, ce montant correspondrait à la valeur actuelle des ressources nécessaires pour exécuter l'obligation. Pour estimer ce montant, on tiendrait compte des sorties de ressources attendues, de la valeur temps

de l'argent et du risque que les sorties de ressources puissent au bout du compte différer de celles qui étaient attendues.

- Dans certaines circonstances, des éléments pourraient indiquer la possibilité pour l'entité d'annuler le passif ou de le transférer à un tiers pour une somme moindre. En pareilles circonstances, l'entité évaluerait le passif à cette somme moindre. Le Conseil ne s'attend pas à ce que de telles situations se produisent souvent, car les entités sont souvent incapables d'annuler ou de transférer des passifs qui entrent dans le champ d'application d'IAS 37. D'ailleurs, si une entité pouvait annuler ou transférer un passif pour une somme moindre que ce qu'elle devrait payer pour s'acquitter de ce passif, elle l'aurait probablement déjà fait.

Évaluation des sorties de ressources attendues

- Lorsque les sorties de ressources nécessaires pour exécuter l'obligation seraient incertaines, l'entité estimerait leur valeur attendue, c'est-à-dire l'espérance mathématique des sorties de ressources qui correspondent respectivement aux diverses issues possibles. Il est peu probable que la valeur attendue corresponde à la somme que l'entité paiera au bout du compte pour s'acquitter du passif. Mais le Conseil estime que c'est un indicateur utile pour les bailleurs de capitaux, qui considéreront l'ensemble des issues possibles et leurs probabilités relatives pour apprécier l'effet d'un passif sur la valeur de leurs créances sur les ressources de l'entité.
- Il n'est pas nécessaire que les calculs de la valeur attendue soient complexes. Un nombre limité d'issues et de probabilités discrètes peuvent souvent fournir une estimation raisonnable de la distribution des issues possibles.
- Dans les cas où l'obligation consisterait à verser des liquidités à l'autre partie (par exemple pour régler un litige), les sorties de ressources futures à utiliser pour évaluer l'obligation correspondraient aux versements de liquidités attendus plus, le cas échéant, les coûts associés, tels que les honoraires juridiques.
- Dans les cas où l'obligation consisterait au contraire à exécuter un service (par exemple, le démantèlement d'installations ou d'équipements) à une date future, les sorties de ressources seraient égales au montant correspondant à ce que l'entité devrait raisonnablement payer à un entrepreneur à cette date future pour qu'il exécute le service en son nom. Souvent, on peut trouver sur le marché des entrepreneurs qui fournissent de tels services. C'est pourquoi une estimation des prix demandés par les entrepreneurs peut constituer un indicateur des sorties de ressources futures plus objectif qu'une estimation des propres coûts futurs de l'entité. De plus, en précisant un objectif d'évaluation (les prix demandés par les entrepreneurs), la norme n'aurait pas besoin de comporter des règles détaillées et arbitraires stipulant quels coûts prendre en compte, par exemple pour préciser si, et dans quelle mesure, l'entité doit incorporer les coûts indirects et les frais généraux imputés.
- Une exception limitée serait faite pour les contrats déficitaires découlant d'opérations entrant dans le champ d'application d'IAS 18 *Produits des activités ordinaires* ou d'IFRS 4 *Contrats d'assurance*, qui ne seraient pas visés par la disposition décrite au paragraphe ci-dessus. Une entité évaluerait les sorties de ressources futures découlant de tels contrats selon les coûts qu'elle s'attend à engager pour exécuter ses obligations contractuelles, plutôt que selon les sommes qu'elle verserait à un entrepreneur pour qu'il les exécute en son nom. Cette exception aurait pour but de reporter jusqu'à l'achèvement des projets du Conseil portant sur la comptabilisation des produits des activités ordinaires et les contrats d'assurance toute modification des pratiques d'évaluation des contrats de vente ou d'assurance déficitaires.

Autres modifications par rapport à l'exposé-sondage de 2005

Le Conseil a révisé d'autres aspects des propositions formulées dans l'exposé-sondage de 2005. La plupart des révisions sont inspirées de commentaires suscités par les propositions de 2005 ou sont relativement mineures. La liste intégrale des révisions proposées se trouve dans un résumé des décisions accessible à partir de la page du projet *Liabilities—Amendments to IAS 37*, sur le site Web de l'IASB.

Le Conseil prépare par ailleurs une version de travail du projet de nouvelle norme, qu'il compte mettre en ligne sur son site en février 2010. Cette ébauche permettra aux parties intéressées de situer les propositions révisées visant l'évaluation dans le contexte de la nouvelle norme dans son ensemble. Toutefois, le Conseil ne souhaite pas recevoir d'autres commentaires sur les aspects de la nouvelle norme qui avaient été proposés dans l'exposé-sondage de 2005. Il a déjà sollicité des commentaires à ce sujet en 2005 et a tenu compte des réponses reçues pour aboutir à ses décisions concernant la nouvelle norme.

Le Conseil a l'intention de transformer IAS 37 en une IFRS. Toutefois, afin de mettre en lumière l'étendue des révisions, le présent exposé-sondage présente les dispositions proposées à titre de modifications d'IAS 37.

Appel à commentaires

Le Conseil sollicite des commentaires sur les questions énoncées ci-dessous. Les répondants ne sont pas tenus de traiter l'ensemble des questions. Les commentaires sont d'autant plus utiles qu'ils :

- (a) répondent à la question posée ;
- (b) précisent quels paragraphes ils visent ;
- (c) sont clairement motivés ;
- (d) proposent au Conseil d'autres solutions à envisager.

Le Conseil ne souhaite pas recevoir de commentaires sur des sujets non traités dans le présent exposé-sondage. Les commentaires doivent être soumis par écrit et parvenir au Conseil le **12 avril 2010** au plus tard.

Question 1 – Dispositions générales

Les dispositions proposées en matière d'évaluation sont contenues dans les paragraphes 36A à 36F. Les motifs qui ont amené le Conseil à formuler ces propositions sont exposés aux paragraphes BC2 à BC11 de la base des conclusions.

Êtes-vous en faveur des dispositions proposées aux paragraphes 36A à 36F ? Dans la négative, avec quels paragraphes êtes-vous en désaccord, et pourquoi ?

Question 2 – Obligations remplies par l'exécution d'un service

Certaines obligations entrant dans le champ d'application d'IAS 37 seront exécutées par l'exécution d'un service à une date future. Le paragraphe B8 de l'Annexe B précise comment les entités devraient mesurer les sorties de ressources futures nécessaires pour l'exécution de telles obligations. Selon ce qui est proposé, les sorties de ressources pertinentes correspondraient aux sommes que l'entité devrait raisonnablement payer à un entrepreneur à une date future pour qu'il exécute le service en son nom.

Les raisons qui ont conduit le Conseil à proposer une telle disposition sont exposées aux paragraphes BC19 à BC22 de la base des conclusions.

Êtes-vous en faveur de la disposition proposée au paragraphe B8 ? Dans la négative, pourquoi ?

Question 3 – Exception pour les contrats de vente et d'assurance déficitaires

Le paragraphe B9 de l'Annexe B contient une exception limitée qu'il est proposé de faire pour les contrats déficitaires découlant de transactions entrant dans le champ d'application d'IAS 18 *Produits des activités ordinaires* ou d'IFRS 4 *Contrats d'assurance*. Les sorties de ressources futures pertinentes correspondraient aux coûts que l'entité s'attend à engager pour exécuter ses obligations contractuelles, plutôt qu'aux sommes que l'entité paierait à un entrepreneur pour qu'il les exécute en son nom.

La raison de cette exception est exposée aux paragraphes BC23 à BC27 de la base des conclusions.

Êtes-vous en faveur de cette exception ? Dans la négative, que proposeriez-vous à la place et pourquoi ?

Projet de modification d'IAS 37 *Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels*

Les paragraphes 36 à 52 ainsi que 59 et 60 sont supprimés. Les paragraphes 36A à 36F et l'Annexe B, nouveaux, sont ajoutés. Un tableau de concordance est joint pour montrer à quels paragraphes d'IAS 37 les paragraphes du présent exposé-sondage correspondent.

Évaluation

Évaluation initiale

- 36A Une entité doit évaluer un passif au montant correspondant à ce qu'elle devrait raisonnablement payer afin d'être déchargée de son obligation actuelle à la date de clôture.**
- 36B Le montant correspondant à ce que l'entité devrait raisonnablement payer afin d'être déchargée d'une obligation correspond au moindre de trois valeurs :
- (a) la valeur actuelle des ressources nécessaires pour exécuter l'obligation, évaluée conformément à l'Annexe B ;
 - (b) la somme qu'elle aurait à payer pour annuler l'obligation ;
 - (c) la somme qu'elle aurait à payer pour transférer l'obligation à un tiers.
- 36C Il se pourrait qu'une entité soit incapable d'annuler ou de transférer une obligation entrant dans le champ d'application de la présente norme. Si rien n'indique que l'entité pourrait annuler ou transférer l'obligation pour une somme moindre, elle évalue le passif à la valeur actuelle des ressources nécessaires pour exécuter l'obligation.
- 36D La somme qu'une entité aurait à payer pour annuler ou transférer une obligation correspond au prix que le cocontractant ou le tiers demanderait, plus, le cas échéant, les coûts d'annulation ou de transfert.

Évaluation ultérieure

- 36E Une entité doit ajuster la valeur comptable d'un passif à la fin de chaque période de présentation de l'information financière afin qu'elle soit égale au montant correspondant à ce qu'elle devrait raisonnablement payer pour éteindre son obligation actuelle à cette date.**
- 36F Les variations de la valeur comptable d'un passif qui résultent du passage du temps sont comptabilisées en tant que coûts d'emprunt.

Annexe A

Définitions

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

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

Annexe B

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

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

Les éléments du calcul

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

Sorties de ressources attendues et valeur temps de l'argent

Méthode de la valeur actuelle attendue

- B2 Il se pourrait que le montant ou l'échéancier des sorties de ressources nécessaires pour l'exécution d'une obligation soient incertains. En d'autres termes, il se pourrait que plus d'une issue soit possible. Toutes les issues possibles ont une incidence sur le montant correspondant à ce que l'entité devrait raisonnablement payer pour éteindre son obligation. Plus une issue particulière est probable, plus grand en est l'effet sur le montant correspondant à ce que l'entité devrait raisonnablement payer. Par conséquent, si l'issue est conditionnée par la réalisation ou la non-réalisation d'événements futurs incertains, l'évaluation du passif reflète l'incertitude relative à ces événements.
- B3 On doit prendre en compte l'éventail des issues possibles et de leurs effets en estimant la valeur attendue des sorties de ressources. Estimer la valeur actuelle attendue suppose :
- (a) de déterminer toutes les issues possibles ;
 - (b) d'établir une estimation non biaisée du montant et de l'échéancier des sorties de ressources correspondant à chacune de ces issues (voir les paragraphes B5 à B13) ;
 - (c) de déterminer la valeur actuelle de ces sorties de ressources (voir le paragraphe B14) ;
 - (d) d'établir une estimation non biaisée de la probabilité de chaque issue.

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

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

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

Dispositions générales

- B5 Les estimations des sorties de ressources nécessaires pour l'exécution de l'obligation doivent :
- (a) intégrer, d'une façon non biaisée, l'ensemble des informations disponibles sur le montant, l'échéancier et la probabilité des flux de trésorerie futurs pertinents ;
 - (b) être cohérentes avec les prix de marché observables, s'il en est de disponibles.

Les sorties de ressources futures pertinentes

- B6 Sont pertinentes les sorties de ressources qui ont une incidence sur le montant correspondant à ce que l'entité devrait raisonnablement payer afin d'être dégagée de son obligation actuelle.

Obligations exécutées par voie de paiements au cocontractant

- B7 Si l'obligation est exécutée par voie de paiements au cocontractant, les sorties de ressources pertinentes comprennent :
- (a) les paiements versés au cocontractant ;
 - (b) les coûts associés, tels que des honoraires juridiques externes ou les coûts d'un service juridique interne imputables à cette obligation.

Obligations exécutées par l'exécution d'un service

- B8 Certains types d'obligations seront exécutés par l'exécution d'un service à une date future. Sous réserve de l'exception énoncée au paragraphe B9, les sorties de ressources pertinentes dans le cas de telles obligations correspondent aux sommes que l'entité devrait raisonnablement payer à un entrepreneur à cette date future pour qu'il exécute le service en son nom, à savoir :
- (a) s'il existe un marché pour ce service, le prix que l'entité estime qu'un entrepreneur demanderait à cette date future pour exécuter le service au nom de l'entité ;
 - (b) s'il n'existe pas de marché pour ce service, une estimation du prix que l'entité demanderait à un tiers à cette date future pour exécuter le service. L'estimation doit prendre en compte les coûts que l'entité s'attend à engager et la marge qu'elle exigerait afin d'exécuter le service.
- B9 Si l'obligation consiste en un contrat déficitaire découlant d'une transaction entrant dans le champ d'application d'IAS 18 *Produits des activités ordinaires* ou d'IFRS 4 *Contrats d'assurance*, les sorties de ressources futures pertinentes correspondent aux coûts que l'entité s'attend à engager pour exécuter ses obligations contractuelles.

Impôt sur le résultat

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

Sources d'indications

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

Événements futurs

- B12 Une entité tient compte des événements futurs qui pourraient avoir une incidence sur les sorties de ressources nécessaires pour l'exécution de l'obligation actuelle. Par exemple, il se pourrait que l'expérience de l'entité lui indique que les prix demandés par les entrepreneurs pour le nettoyage d'un site peuvent diminuer dans l'avenir en raison d'avancées technologiques. L'entité prévoirait alors une issue qui serait fonction de la disponibilité d'une nouvelle technologie. Compte tenu des indications ayant trait à cette technologie, elle estimerait les effets de celle-ci sur les prix futurs et sur la probabilité de réalisation de l'issue.
- B13 Une entité tient compte des événements futurs qui pourraient avoir une incidence sur les sorties de ressources sans modifier la nature de l'obligation. En revanche, elle ne tient pas compte des événements futurs – tels qu'un changement dans la législation – qui modifieraient ou effaceraient son obligation actuelle ou lui créeraient de nouvelles obligations.

Valeur actuelle (paragraphe B3(c))

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

Risque

- B15 Une entité doit considérer le risque que les sorties de ressources réelles puissent au bout du compte différer des sorties de ressources attendues. Elle le fait au moyen d'un ajustement pour risque, qui correspond à une évaluation de la somme qu'elle devrait raisonnablement payer en plus de la valeur actuelle attendue des sorties de ressources afin d'être déchargée du risque.
- B16 Un ajustement pour risque peut prendre trois formes :
- (a) un ajustement des estimations de sorties de ressources futures,
 - (b) un ajustement du taux d'actualisation utilisé pour le calcul de la valeur actuelle des sorties de ressources futures,
 - (c) un ajustement de la valeur actuelle attendue des sorties de ressources futures, une fois cette valeur calculée.
- Le choix de la méthode la plus appropriée pour incorporer un ajustement pour risque dépend de la nature du risque et de l'allure des sorties de ressources futures estimées. Lorsque l'ajustement pour risque prend la forme d'un ajustement du taux d'actualisation, le taux d'actualisation ajusté est normalement inférieur au taux sans risque.
- B17 Il faut être prudent lorsqu'on exerce son jugement en situation d'incertitude, afin de ne pas sous-évaluer les passifs. Toutefois, l'incertitude ne justifie pas de les surévaluer délibérément. Il faut veiller à ne pas prendre en compte deux fois les ajustements pour risque, ce qui entraînerait une surévaluation du passif. Par exemple, si on majore, pour tenir compte du risque, les sorties de ressources estimées correspondant à une issue particulièrement défavorable, il ne faut pas traiter ensuite cette issue comme ayant une probabilité de réalisation supérieure à ce qui est réaliste. De même, on ne reflète pas dans le taux d'actualisation des risques pour lesquels les estimations de flux de trésorerie futurs ont été ajustées.

Évaluation ultérieure

- B18 Le paragraphe 36E impose aux entités d'ajuster la valeur comptable de leurs passifs à la fin de chaque période de présentation de l'information financière de façon à ce qu'elle devienne égale au montant correspondant à ce qu'elles devraient raisonnablement payer afin d'être déchargées de leur obligation actuelle à cette date. La réévaluation de la valeur actuelle des ressources nécessaires pour l'exécution de l'obligation tient compte des modifications d'estimation des éléments suivants :
- (a) les sorties de ressources attendues ;
 - (b) les appréciations de la valeur temps de l'argent par le marché ;
 - (c) le risque que les sorties de ressources réelles puissent au bout du compte différer des sorties attendues.
- Les modifications d'estimation des sorties de ressources attendues pourraient découler de modifications d'estimation du montant des sorties de ressources associées à une issue particulière, de l'échéancier de ces sorties de ressources ou de la probabilité de réalisation de cette issue.
- B19 Les estimations sont subjectives et il importe non seulement qu'elles représentent fidèlement la situation à la fin de la période de présentation de l'information financière, mais aussi que les modifications d'estimation représentent fidèlement ce en quoi la situation a changé pendant la période.

Approbation par le Conseil d'Évaluation des passifs dans IAS 37, publié en janvier 2010

L'exposé-sondage *Évaluation des passifs dans IAS 37* a été approuvé par neuf des quinze membres de l'International Accounting Standards Board. MM. Cooper, Danjou, Engström, Kalavacherla, Smith et Zhang ont voté contre sa publication. On trouvera leurs avis divergents après la Base des conclusions.

Sir David Tweedie

Président

Stephen Cooper

Philippe Danjou

Jan Engström

Patrick Finnegan

Robert P. Garnett

Gilbert Gélard

Amaro Luiz de Oliveira Gomes

Prabhakar Kalavacherla

James J. Leisenring

Patricia McConnell

Warren J. McGregor

John T. Smith

Tatsumi Yamada

Wei-Guo Zhang

Tableau de concordance

Le présent tableau indique les correspondances entre le contenu du présent exposé-sondage, le contenu d'IAS 37 et le contenu du précédent exposé-sondage renfermant des propositions de modification d'IAS 37, publié en juin 2005. Les paragraphes sont jugés comme correspondants s'ils traitent en gros du même sujet, même si les indications qu'ils contiennent peuvent différer.

Paragraphes d'IAS 37	Paragraphes du présent exposé-sondage	Paragraphes de l'exposé-sondage de 2005
36 et 37	36A à 36D	29 et 30
38	B11	32
39 et 40	B2 à B4	31 et 33
Aucun	B5 à B9	Aucun
41	B10	34
42	B1, B15 et B16	35
43	B17	36
44	Aucun (les indications sur les informations à fournir seront situées ailleurs dans la norme)	37
45 à 47	B14	38 à 40
48 et 49	B12	41 et 42
50	B13	42
51 et 52	Aucun	Aucun
59	36E	43
Aucun	B18 et B19	44
60	36F	45