

TRAITEMENT COMPTABLE DES PASSIFS COMPARAISON DES NORMES ACTUELLES ET DES NORMES EN PROJET

Le Conseil des normes comptables (CNC) du Canada a publié un [exposé-sondage](#) (ES) dans lequel il propose l'adoption de la nouvelle norme sur les passifs qu'élabore actuellement l'International Accounting Standards Board (IASB) et qui comprend les dispositions proposées dans l'ES international de janvier 2010, [Évaluation des passifs dans IAS 37](#). La nouvelle norme remplacera IAS 37, *Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels*, dans la Partie I du *Manuel de l'ICCA – Comptabilité*.

La présente comparaison a été préparée par les permanents du CNC, mais elle n'a pas été approuvée par le Conseil. Elle vise à aider les intéressés canadiens à comprendre et à évaluer les principales modifications proposées par rapport aux PCGR canadiens correspondants des Parties II et V du *Manuel de l'ICCA – Comptabilité*.

Pour comprendre pleinement les conséquences d'une application d'IAS 37 ou de la nouvelle norme en projet, les utilisateurs de la présente comparaison doivent se référer aux normes proprement dites. Un [avant-projet](#) de la nouvelle norme est disponible sur le site Web de l'IASB. L'IASB prévoit publier la norme définitive au deuxième trimestre 2010. Elle n'entrera pas en vigueur avant le 1^{er} janvier 2012. Une application anticipée sera permise.

La date limite de réception des commentaires sur les exposés-sondages du CNC et de l'IASB est fixée au 12 avril 2010.

Comparaison entre les PCGR canadiens et la nouvelle norme en projet, *Passifs*

PCGR canadiens (Parties II et V ¹)	IAS 37 (Partie I)	Avant-projet de la nouvelle norme, <i>Passifs</i> (destinée à la Partie I)
Éléments entrant dans le champ d'application		
Les éventualités, telles que les obligations liées au règlement d'un litige, à la mise hors service d'immobilisations ou à des restructurations.	Mêmes éléments que dans les PCGR canadiens, plus les obligations relatives à l'octroi de garanties ou découlant de contrats déficitaires ² . S'applique aux provisions et aux passifs éventuels, hormis ceux couverts par d'autres IFRS.	Mêmes éléments que dans IAS 37. S'applique à tous les passifs, hormis ceux couverts par d'autres IFRS.
Termes utilisés		
Un passif est défini comme «une obligation qui incombe à l'entité par suite d'opérations ou de faits passés, et dont le règlement pourra nécessiter le transfert ou l'utilisation d'actifs, la prestation de services ou toute autre cession d'avantages économiques».	Même définition du terme «passif» que selon les PCGR canadiens, à ceci près qu'il doit s'agir d'une obligation actuelle, dont l'exécution (l'«extinction») est présentée comme devant se traduire par une sortie de ressources. IAS 37 précise qu'un passif peut correspondre à une obligation	Identique à IAS 37, si ce n'est que le sens de l'expression «devrait se traduire» est clarifié : elle n'implique pas un degré de certitude particulier; il suffit que l'obligation soit susceptible de se traduire par une sortie de ressources, même si la probabilité d'une telle sortie est faible.

PCGR canadiens (Parties II et V ¹)	IAS 37 (Partie I)	Avant-projet de la nouvelle norme, <i>Passifs</i> (destinée à la Partie I)
	soit juridique, soit implicite et elle définit les provisions comme étant des passifs dont l'échéance ou le montant est incertain.	
Une éventualité est définie comme une «situation incertaine susceptible d'entraîner un gain ou une perte pour l'entreprise et dont l'issue ultime dépend d'un ou de plusieurs événements futurs dont on ne sait si, effectivement, ils se produiront».	Dans IAS 37, le terme «éventuel» sert à qualifier des actifs ou des passifs qui ne sont pas comptabilisés du fait que leur existence ne sera confirmée que par la survenance ou la non-survenance d'un ou de plusieurs événements futurs incertains qui ne sont pas totalement sous le contrôle de l'entité.	Élimine la notion de passif éventuel. Soit c'est un passif, soit ce n'en est pas un.
Comptabilisation		
<p>Comptabiliser un passif éventuel lorsque les deux conditions suivantes sont réunies :</p> <ul style="list-style-type: none"> • il est probable (les chances sont élevées) qu'un événement futur viendra confirmer qu'un passif avait été créé avant la date du bilan; • le montant de la perte peut faire l'objet d'une estimation raisonnable. <p>Ne pas comptabiliser de passif éventuel si celui-ci est improbable (les chances que les événements futurs surviennent ou ne surviennent pas sont faibles) ou indéterminable, ou encore que son montant ne peut pas faire l'objet d'une estimation raisonnable.</p> <p>Comptabiliser un passif au titre d'une obligation liée à la mise hors service d'une immobilisation ou à une restructuration lorsque les conditions suivantes sont réunies :</p>	<p>Mêmes critères de comptabilisation des provisions (passif dont l'échéance ou le montant est incertain) que selon les PCGR canadiens, à ceci près :</p> <ul style="list-style-type: none"> • il faut qu'il existe une obligation actuelle (juridique ou implicite) résultant d'un événement passé ou, du moins, qu'il soit plus probable qu'improbable qu'une obligation actuelle existe; • le seuil de probabilité de la nécessité d'une sortie de ressources économiques est plus bas (il suffit que la sortie de ressources soit plus probable qu'improbable); • le montant de l'obligation doit pouvoir faire l'objet d'une estimation fiable, plutôt que d'une estimation raisonnable. <p>Comme l'utilisation d'estimations ne nuit pas à la fiabilité des états financiers, il est extrêmement rare qu'on ne puisse pas faire une estimation fiable.</p>	<p>Mêmes critères de comptabilisation que selon IAS 37, si ce n'est que les seuils de probabilité ont été supprimés.</p> <p>Comptabilisation d'un passif lorsqu'un élément répond à la définition du terme «passif» et qu'il peut faire l'objet d'une évaluation fiable.</p> <p>Dans les situations où il y a incertitude quant à savoir si les faits créant une obligation se sont produits ou non ou quant à savoir comment les textes légaux s'appliquent à ces faits, la direction juge s'il existe une obligation en tenant compte de toutes les indications dont elle dispose, tout en accordant davantage de poids aux plus convaincantes.</p>

PCGR canadiens (Parties II et V ¹)	IAS 37 (Partie I)	Avant-projet de la nouvelle norme, <i>Passifs</i> (destinée à la Partie I)
<ul style="list-style-type: none"> • l'obligation est née; • il est possible de faire une estimation raisonnable de son montant. 		
Pas de comptabilisation des gains éventuels.	Comptabilisation d'un remboursement lorsque sa réception est quasiment certaine.	Suppression du seuil de comptabilisation établi par IAS 37. Comptabilisation d'un remboursement lorsque celui-ci peut faire l'objet d'une évaluation fiable.
Évaluation		
<p>Pour évaluer l'éventualité, faire une estimation raisonnable du montant à payer. Cela peut être le montant qui, à l'intérieur d'une fourchette, semble plus probable que tout autre. Si aucun montant ne paraît plus probable que les autres, on comptabilise le montant minimum.</p> <p>Selon la Partie V, les obligations liées à la mise hors service d'une immobilisation ou à une restructuration sont évaluées à la juste valeur, c'est-à-dire au montant pour lequel le passif pourrait être réglé dans une opération courante entre des parties agissant en toute liberté. Les cours des marchés actifs constituent les éléments probants les plus fiables pour établir la juste valeur. En l'absence de cours, l'estimation de la juste valeur est fondée sur les meilleures informations disponibles, notamment les prix de passifs similaires et les résultats de l'application de techniques d'évaluation comme la méthode des flux de trésorerie prévus. Selon la Partie II, le montant comptabilisé au titre</p>	<p>Semblable aux PCGR canadiens sous certains aspects. Toutefois, les dispositions d'IAS 37 sont moins précises en ce qui concerne les obligations liées au démantèlement d'actifs (mise hors service d'immobilisations) et aux restructurations, et plus détaillées en ce qui concerne d'autres obligations.</p> <p>Le montant comptabilisé en provision correspond à la meilleure estimation de la dépense nécessaire à l'extinction de l'obligation actuelle à la date de clôture. C'est le montant que l'entité devrait raisonnablement payer pour éteindre son obligation ou pour la transférer à un tiers.</p> <p>Lorsque la provision à évaluer comprend une population d'éléments nombreuse, on estime l'obligation en calculant la valeur attendue (en pondérant tous les résultats possibles par leurs probabilités respectives). Lorsque les résultats possibles dans un intervalle sont équiprobables, on retient le milieu.</p> <p>Lorsqu'on évalue une obligation</p>	<p>Semblable à la Partie II des PCGR canadiens en ce qui concerne l'évaluation des obligations liées au démantèlement d'actifs et semblable à IAS 37, mais avec des modalités d'application clarifiées.</p> <p>Lors des évaluations initiale et ultérieure, l'entité évalue un passif au montant qu'elle devrait raisonnablement payer à la date de clôture pour être dégagée de son obligation actuelle. Ce montant correspond au moindre des trois valeurs suivantes :</p> <ul style="list-style-type: none"> • la valeur actuelle des ressources nécessaires pour exécuter l'obligation; • la somme que l'entité aurait à payer pour annuler l'obligation; • la somme qu'elle aurait à payer pour transférer l'obligation à un tiers. <p>On estime la valeur actuelle des ressources nécessaires pour l'exécution d'une obligation en tenant compte de trois éléments :</p> <ul style="list-style-type: none"> • les sorties de ressources

PCGR canadiens (Parties II et V ¹)	IAS 37 (Partie I)	Avant-projet de la nouvelle norme, <i>Passifs</i> (destinée à la Partie I)
<p>d'une obligation liée à la mise hors service d'une immobilisation correspond à la meilleure estimation de la dépense nécessaire à l'extinction de l'obligation actuelle. C'est le montant que l'entité devrait raisonnablement payer pour éteindre son obligation ou pour la transférer à un tiers.</p> <p>Une technique d'actualisation est souvent le meilleur moyen d'estimer un tel montant. Elle devrait comprendre les éléments suivants :</p> <ul style="list-style-type: none"> • une estimation des sorties de trésorerie futures attendues; • les attentes quant aux variations du montant et de l'échéancier de ces sorties de trésorerie; • la valeur temps de l'argent (fournie par le taux d'intérêt sans risque actuel du marché). <p>Lors des évaluations ultérieures, la variation résultant du passage du temps ainsi que les révisions du calendrier, du montant des flux de trésorerie futurs avant actualisation ou encore du taux d'actualisation donnent lieu à un ajustement du montant comptabilisé au titre de l'obligation.</p>	<p>unique, on tient compte de tous les résultats possibles. Dans les cas où les autres résultats possibles sont pour la plupart soit plus élevés soit plus faibles que le résultat le plus probable, la meilleure estimation sera, respectivement, un montant supérieur ou inférieur au résultat le plus probable.</p> <p>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 éteindre l'obligation.</p>	<p>attendues (espérance mathématique des différentes sorties de ressources correspondant aux issues possibles);</p> <ul style="list-style-type: none"> • la valeur temps de l'argent (indiquée par les taux de marché actuels); • le risque que les sorties réelles de ressources puissent au bout du compte différer des sorties attendues (c'est-à-dire la somme que, le cas échéant, l'entité devrait raisonnablement payer, en plus de la valeur actuelle attendue des sorties de ressources, pour être dégagée de ce risque). <p>Les sorties de ressources pertinentes comprennent les paiements versés à l'autre partie et les coûts associés ou, dans d'autres cas, la somme que l'entité devrait raisonnablement payer, marge comprise, à un entrepreneur pour qu'il exécute le service à une date future.</p> <p>Dans le cas d'obligations liées à un contrat déficitaire entrant dans le champ d'application d'IAS 18, <i>Produits des activités ordinaires</i>, ou d'IFRS 4, <i>Contrats d'assurance</i>, les sorties de ressources pertinentes correspondent aux coûts que l'entité s'attend à engager pour exécuter ses obligations contractuelles.</p>

PCGR canadiens (Parties II et V ¹)	IAS 37 (Partie I)	Avant-projet de la nouvelle norme, <i>Passifs</i> (destinée à la Partie I)
Informations à fournir		
<p>Pas d'informations à fournir sur les éventualités en général.</p> <p>Dans le cas précis d'obligations liées à la mise hors service d'une immobilisation ou à une restructuration, l'entité fournit les informations suivantes :</p> <ul style="list-style-type: none"> • une description de l'obligation; • un rapprochement entre les soldes d'ouverture et de clôture; • les principales hypothèses ayant servi à déterminer l'obligation liée à la mise hors service; • la juste valeur des actifs qui font l'objet de restrictions juridiques en vue du règlement des obligations liées à la mise hors service; • pour chaque grand type de restructuration, un rapprochement entre le montant total que l'entité s'attend à engager et le montant cumulé engagé à ce jour. <p>Lorsqu'il n'est pas possible de faire une estimation raisonnable de la juste valeur ou de la meilleure estimation de la dépense nécessaire à l'extinction de l'obligation actuelle, ce fait et les raisons qui l'expliquent doivent être mentionnés.</p>	<p>Exigences similaires à celles qu'imposent les PCGR canadiens dans le cas d'obligations liées à la mise hors service d'un actif ou à une restructuration. Elles s'appliquent toutefois à davantage d'éléments.</p> <p>Pour chaque catégorie de provisions, l'entité fournit les informations suivantes :</p> <ul style="list-style-type: none"> • une description de l'obligation et le calendrier attendu des sorties de ressources; • un rapprochement entre les soldes d'ouverture et de clôture; • une indication des incertitudes relatives au montant ou au calendrier des sorties; • si nécessaire, les hypothèses majeures concernant des événements futurs; • le montant de tout remboursement attendu et, le cas échéant, le montant comptabilisé à ce titre. 	<p>Identique à IAS 37.</p> <p>Impose clairement à l'entité qui ne comptabilise pas un passif parce qu'elle n'est pas en mesure de l'évaluer de façon fiable, d'indiquer les raisons d'une telle impossibilité.</p> <p>Une entité est par ailleurs tenue de faire connaître les coûts actuels et les coûts futurs prévus de ses activités de restructuration. Ces dispositions sont similaires à celles que prévoient les PCGR canadiens en ce qui concerne les restructurations.</p>
<p>Une entité indique l'existence d'une éventualité lorsque la réalisation ou la non-réalisation d'événements futurs est :</p> <ul style="list-style-type: none"> • probable mais que le montant de la perte ne peut 	<p>Exigences similaires à celles qu'imposent les PCGR canadiens, mais s'appliquant à davantage d'éléments.</p> <p>Dans le cas de passifs éventuels (qui ne sont pas comptabilisés),</p>	<p>Identique à IAS 37.</p> <p>À moins que la probabilité d'une quelconque sortie de ressources soit faible, les mêmes dispositions s'appliquent aux situations</p>

PCGR canadiens (Parties II et V ¹)	IAS 37 (Partie I)	Avant-projet de la nouvelle norme, <i>Passifs</i> (destinée à la Partie I)
<p>pas faire l'objet d'une estimation raisonnable;</p> <ul style="list-style-type: none"> • probable et qu'il existe un risque que la perte soit supérieure au montant comptabilisé; • probable et de nature à confirmer qu'un actif avait bien été acquis ou qu'un passif avait bien été réduit à la date de clôture; • impossible à déterminer. <p>L'entité indique :</p> <ul style="list-style-type: none"> • la nature de l'éventualité; • une estimation du montant ou le fait qu'il est impossible de procéder à une telle estimation; • tout risque que la perte soit supérieure au montant comptabilisé. 	<p>lorsque la possibilité d'une sortie de ressources n'est pas faible, une entité, si possible :</p> <ul style="list-style-type: none"> • mentionne la possibilité d'une sortie de ressources; • fournit une description de la nature du passif éventuel; • fournit un estimé du montant; • indique les incertitudes relatives au montant ou au calendrier des sorties de trésorerie; • signale la possibilité de tout remboursement. 	<p>d'incertitude dans lesquelles la direction a jugé qu'il n'en résultait pas de passif pour l'entité.</p>
<p>Lorsqu'une entité fournit des informations sur une incertitude relative à la mesure découlant d'un élément autre qu'une éventualité, elle peut ne pas préciser le montant comptabilisé lorsque la mention de ce montant peut avoir des répercussions négatives importantes pour elle.</p>	<p>À la différence des PCGR canadiens, IAS 37 exempte, dans des cas extrêmement rares, l'entité de fournir certaines informations sur une éventualité. Lorsqu'il est prévisible que la fourniture des informations à fournir causerait un préjudice grave à la position de l'entité dans un litige, celle-ci présente de façon générale la nature du litige et elle mentionne qu'elle ne fournit pas certaines informations, en précisant pourquoi.</p>	<p>Identique à IAS 37.</p>

¹ Compte tenu des exigences du *Manuel de l'ICCA – Comptabilité*, Partie II, «Normes comptables pour les entreprises à capital fermé», et Partie V, «Normes comptables en vigueur avant le basculement», notamment le chapitre 1000, «Fondements conceptuels des états financiers», le chapitre 1508, «Incertaineté relative à la mesure», le chapitre 3110, «Obligations liées à la mise hors service d'immobilisations», le chapitre 3280, «Engagements contractuels», le chapitre 3290, «Éventualités», et le CPN-135, *Comptabilisation des coûts rattachés aux opérations de retrait et de sortie (y compris les coûts engagés dans le cadre d'une restructuration)*.

² Une fois achevé le projet de l'IASB sur la comptabilisation des produits, il est prévu que les obligations de garantie et de remboursement entreront dans le champ d'application de la nouvelle norme sur les produits et non plus dans celui d'IAS 37 ou de la nouvelle norme en projet sur les passifs.