

# EN MARCHÉ VERS LA NOUVELLE NORME IFRS SUR LES PROVISIONS

*La nouvelle norme sur les provisions, destinée à remplacer la norme IAS 37, devrait être publiée au cours du troisième trimestre 2010. Le projet initial de la norme nouvelle remontant à 2005, l'IASB a diffusé le 5 janvier 2010 un nouveau projet limité à des aspects sur l'évaluation, pour lequel des commentaires peuvent être effectués au plus tard le 12 avril.*

### Les nouveaux critères de comptabilisation des provisions

Certains volets du projet de 2005 sont définitivement acquis. Il faut rappeler en particulier les nouveaux critères de comptabilisation des provisions. Aujourd'hui, l'une des conditions à la comptabilisation d'une provision est que la sortie de ressources nécessaire à son extinction soit probable (IAS 37.14 b). Selon la décision prise par l'IASB dans le projet de 2005, non susceptible de remise en cause, l'existence d'une obligation justifie dans tous les cas la comptabilisation d'une provision, quelle que soit la probabilité que le dénouement de l'obligation se traduise par une sortie de ressources. La probabilité liée à la sortie de ressources sera prise en compte dans l'évaluation de la provision (voir ci-dessous).

Cette nouvelle approche de la comptabilisation des provisions signifiera l'abandon du concept de passif éventuel, celui-ci correspondant notamment à des obligations existantes pour lesquelles la sortie future des ressources nécessaires à son dénouement n'est pas probable (IAS 37.10).

### L'évaluation des provisions

Le concept d'évaluation à la meilleure estimation (IAS 37.36) disparaît dans le projet. Celui-ci prévoit que la provision sera évaluée pour le montant que l'entité accepterait de payer pour être déchargée de son obligation à la date de clôture. Présument que l'entité a un comportement rationnel, le montant en cause serait le plus petit des trois montants suivants :

- la valeur actualisée des ressources nécessaires pour permettre l'extinction de l'obligation ;

- le montant que l'entité devrait payer pour que l'obligation soit annulée ;

- le montant que l'entité devrait payer à un tiers pour qu'il prenne l'obligation à sa charge.

Si une obligation ne peut être annulée ou transférée à un tiers, le montant de la provision correspondrait à la première des trois évaluations ci-dessus. Lorsque l'entité a la possibilité d'annuler ou de transférer son obligation, le montant ci-dessus est le prix, majoré des coûts d'annulation ou de transfert, à payer au créancier pour annuler l'obligation ou au nouveau débiteur qui accepte de la prendre en charge.

### Dénouement par des paiements ou par des prestations de services

L'annexe B du projet de norme, qui en fait partie intégrante, précise la manière de déterminer la valeur actualisée des ressources nécessaires pour éteindre l'obligation (premier des trois montants ci-dessus). Cette annexe impose que cette valeur reflète la "valeur attendue", c'est à dire la somme des décaissements actualisés selon différents scénarios, chaque scénario étant pondéré par sa probabilité de survenance. Même si les hypothèses de décaissements futurs constituent un champ continu, le projet offre la possibilité d'utiliser des scénarios d'hypothèses précis ("discrets") à l'intérieur de ce champ continu.

Lorsque l'extinction de l'obligation nécessite d'effectuer des paiements à une contrepartie, l'évaluation prend en compte, selon le projet, non seulement les paiements à effectuer mais aussi les coûts accessoires, tels que des frais juridiques externes ou les coûts du département juridique interne affectables à l'obligation.

Lorsque l'extinction de l'obligation implique la réalisation de prestations de service, par exemple la remise en état d'un site, il y aura lieu de rechercher s'il existe des entreprises offrant ce type de prestations. S'il en existe, la provision sera égale au prix, estimé par l'entité, qu'une de ces entreprises facturerait pour accomplir le service. A défaut d'entreprises fournissant la prestation en cause, la provision sera égale au prix que l'entité facturerait à un client pour accomplir le service ; l'estimation de ce prix devra inclure non seule-



ment l'ensemble des coûts à encourir pour réaliser la prestation mais aussi une marge.

### Les contrats déficitaires

En présence d'un contrat déficitaire, entrant dans le champ de la norme IAS 18 sur la comptabilisation des produits, ou IFRS 4 sur les contrats d'assurance, la "valeur attendue" serait égale aux coûts à encourir pour exécuter les obligations, sans inclusion d'une marge.

### Prise en compte de l'incertitude

La "valeur attendue" déterminée comme indiqué ci-dessus devrait être augmentée à raison du risque que les hypothèses retenues ne se réalisent pas. Le complément reflèterait ce qu'accepterait de payer l'entité pour pouvoir se décharger de ce risque.

La prise en compte de celui-ci pourrait être effectuée en augmentant les estimations de décaissements futurs, en réduisant le taux d'actualisation ou en ajoutant un montant à la "valeur attendue".

### Actualisation de la provision

Le projet de norme prévoit que la "valeur attendue" est égale au montant actualisé des décaissements. L'augmentation de la provision liée à sa désactualisation serait comptabilisée en charges financières comme actuellement (IAS 37.60). La définition du taux d'actualisation dans le projet est sensiblement la même que dans la norme actuelle (IAS 37.17) : elle n'indique pas s'il y a lieu d'inclure dans le taux le risque de crédit propre à l'entité.

### Pour en savoir plus

- Exposure Draft, ED/2010/1, January 2010 : "Measurement of liabilities in IAS 37, proposed amendments to IAS 37", 38 p., disponible en français (exposé-sondage "Evaluation des passifs dans IAS 37"), [www.iasb.org](http://www.iasb.org)

- Exposure Draft, June 2005 : "Amendments to IAS 37 Provisions, contingent liabilities, contingent assets and IAS 19 Employee benefits", [www.iasb.org](http://www.iasb.org)

■ Benoît LEBRUN  
Associé KPMG