

RÈGLEMENT (CE) N° 1910/2005 DE LA COMMISSION

du 8 novembre 2005

modifiant le règlement (CE) n° 1725/2003 portant adoption de certaines normes comptables internationales conformément au règlement (CE) n° 1606/2002 du Parlement européen et du Conseil, pour ce qui concerne l'IFRS 1, l'IFRS 6, les IAS 1, 16, 19, 24, 38, 39, l'IFRIC 4 et l'IFRIC 5

(Texte présentant de l'intérêt pour l'EEE)

LA COMMISSION DES COMMUNAUTÉS EUROPÉENNES,

prestations définies existant au niveau du groupe, et prescrit la fourniture d'informations complémentaires.

vu le traité instituant la Communauté européenne,

vu le règlement (CE) n° 1606/2002 du Parlement européen et du Conseil du 19 juillet 2002 sur l'application des normes comptables internationales ⁽¹⁾, et notamment son article 3, paragraphe 1,

considérant ce qui suit:

- (1) Certaines normes comptables internationales et les interprétations s'y rapportant, telles qu'en vigueur au 14 septembre 2002, ont été adoptées par le règlement (CE) n° 1725/2003 de la Commission ⁽²⁾, y compris l'IAS 19 *Avantages du personnel*.
- (2) Le 9 décembre 2004, l'International Accounting Standards Board (IASB) a publié la norme internationale d'information financière n° 6 (IFRS 6) *Exploration for and evaluation of mineral resources*, comme solution provisoire devant permettre aux entités qui opèrent dans ce secteur d'activité de se conformer aux IFRS sans modification majeure de leurs pratiques comptables. L'IFRS 6 dispense les entreprises qui exposent des dépenses d'exploration et d'évaluation d'appliquer certaines exigences d'autres IFRS. Dans des cas déterminés, ces entreprises sont autorisées à maintenir le traitement comptable actuellement appliqué à ces dépenses. La norme fournit des orientations sur les indicateurs de perte de valeur des actifs d'exploration et d'évaluation ainsi que sur les tests de perte de valeur à appliquer à ces actifs.
- (3) Le 16 décembre 2004, l'IASB a publié une modification de l'IAS 19 *Avantages du personnel*. La norme révisée introduit une nouvelle option concernant la comptabilisation des gains et pertes actuariels relatifs aux régimes de retraite à prestations définies. Elle permet à présent de comptabiliser intégralement les gains et pertes actuariels dans un état des profits et pertes (*statement of recognised income and expense*) distinct du compte de résultat, autrement dit, de les porter directement en compte de capitaux propres. Elle précise également les modalités selon lesquelles les entités d'un groupe doivent prendre en compte au niveau individuel les régimes de retraite à

- (4) Le 2 décembre 2004, le comité d'interprétation des normes internationales d'information financière (IFRIC) a publié son interprétation IFRIC 4 *Determining whether an arrangement contains a lease*. Cette interprétation expose les critères sur la base desquels il convient de déterminer si un contrat est, ou contient, un contrat de location (exemple: contrat de prise ferme). L'IFRIC 4 précise les circonstances dans lesquelles les contrats qui ne revêtent pas la forme juridique d'un contrat de location doivent néanmoins être comptabilisés comme tels, conformément à l'IAS 17.
- (5) Le 16 décembre 2004, le comité d'interprétation des normes internationales d'information financière a publié son interprétation IFRIC 5 *Rights to interests arising from decommissioning, restoration and environmental funds*. Cette interprétation explique comment un contributeur doit comptabiliser sa participation à un fonds, ainsi que ses contributions ultérieures à celui-ci.
- (6) La consultation d'experts techniques dans ce domaine a confirmé que l'IFRS 6, l'IAS 19, l'IFRIC 4 et l'IFRIC 5 satisfont aux critères techniques d'adoption prévus à l'article 3, paragraphe 2, du règlement (CE) n° 1606/2002.
- (7) L'adoption des normes précitées implique, par voie de conséquence, de modifier l'IFRS 1 *Première application des normes internationales d'information financière*, l'IAS 1 *Présentation des états financiers*, l'IAS 16 *Immobilisations corporelles*, l'IAS 24 *Information relative aux parties liées*, l'IAS 38 *Immobilisations incorporelles* et l'IAS 39 *Instruments financiers: comptabilisation et évaluation*, afin d'assurer la cohérence interne du corps des normes comptables internationales.
- (8) Il convient donc de modifier le règlement (CE) n° 1725/2003 en conséquence.

⁽¹⁾ JO L 243 du 11.9.2002, p. 1.

⁽²⁾ JO L 261 du 13.10.2003, p. 1. Règlement modifié en dernier lieu par le règlement (CE) n° 1751/2005 (JO L 282 du 25.10.2005, p. 3).

(9) Les mesures prévues dans le présent règlement sont conformes à l'avis du comité de réglementation comptable,

A ARRÊTÉ LE PRÉSENT RÈGLEMENT:

Article premier

L'annexe du règlement (CE) n° 1725/2003 est modifiée comme suit:

- 1) l'IFRS 6 *Exploration for and evaluation of mineral resources* est insérée telle que figurant à l'annexe du présent règlement;
- 2) l'IAS 19 *Avantages du personnel* est modifiée conformément aux dispositions y afférentes figurant à l'annexe du présent règlement;
- 3) l'IFRIC 4 *Determining whether an arrangement contains a lease* est insérée telle que figurant à l'annexe du présent règlement;
- 4) l'IFRIC 5 *Rights to interests arising from decommissioning, restoration and environmental funds* est insérée telle que figurant à l'annexe du présent règlement;
- 5) l'IFRS 1, l'IAS 16 et l'IAS 38 sont modifiées conformément à l'appendice B de l'IFRS 6 telle que figurant à l'annexe du présent règlement;

6) l'IFRS 1, l'IAS 1 et l'IAS 24 sont modifiées conformément à l'appendice F de la modification de l'IAS 19 telle que figurant à l'annexe du présent règlement;

7) l'IFRS 1 est modifiée conformément à l'appendice de l'IFRIC 4 telle que figurant à l'annexe du présent règlement;

8) l'IAS 39 est modifiée conformément à l'appendice de l'IFRIC 5 telle que figurant à l'annexe du présent règlement.

Article 2

Chaque entreprise applique les normes et interprétations figurant à l'annexe du présent règlement à compter de la date d'ouverture de son exercice 2006 au plus tard.

Article 3

Le présent règlement entre en vigueur le troisième jour suivant celui de sa publication au *Journal officiel de l'Union européenne*.

Le présent règlement est obligatoire dans tous ses éléments et directement applicable dans tout État membre.

Fait à Bruxelles, le 8 novembre 2005.

Par la Commission
Charlie MCCREEVY
Membre de la Commission

ANNEXE

NORMES INTERNATIONALES D'INFORMATION FINANCIÈRE

IFRS 6	<i>Exploration for and evaluation of mineral resources</i>
IAS 19	Modification de l'IAS 19 <i>Avantages du personnel</i>
IFRIC 4	<i>Determining whether an arrangement contains a lease</i>
IFRIC 5	<i>Rights to interests arising from decommissioning, restoration and environmental funds</i>

NORME INTERNATIONALE D'INFORMATION FINANCIÈRE 6

Prospection et évaluation de ressources minérales

OBJECTIF

1. L'objectif de la présente norme est de préciser l'information financière relative à la *prospection et à l'évaluation de ressources minérales*.
2. En particulier, la présente norme impose:
 - a) des améliorations limitées aux pratiques comptables existantes relatives aux *dépenses de prospection et d'évaluation*;
 - b) aux entités qui comptabilisent des *actifs de prospection et d'évaluation* de procéder à des tests de dépréciation de ces actifs selon la présente IFRS et d'évaluer toute dépréciation selon l'IAS 36 *Dépréciation d'actifs*;
 - c) de fournir des informations qui identifient et expliquent les montants figurant dans les états financiers de l'entité, générés par la prospection et l'évaluation de ressources minérales, et aident les utilisateurs de ces états financiers à comprendre le montant, l'échéance et le degré de certitude des flux de trésorerie futurs découlant des actifs de prospection et d'évaluation comptabilisés.

CHAMP D'APPLICATION

3. Une entité doit appliquer la présente norme aux dépenses de prospection et d'évaluation qu'elle encourt.
4. La norme ne traite pas d'autres aspects de la comptabilisation par des entités se livrant à la prospection et l'évaluation de ressources minérales.
5. Une entité ne doit pas appliquer la présente norme aux dépenses encourues:
 - a) avant la prospection et l'évaluation de ressources minérales, telles que les dépenses encourues avant que l'entité n'ait obtenu les droits légaux de prospecter une zone spécifique;
 - b) après que la faisabilité technique et la viabilité commerciale de l'extraction d'une ressource minérale ont été démontrées.

COMPTABILISATION DES ACTIFS AU TITRE DE LA PROSPECTION ET DE L'ÉVALUATION

Exemption temporaire des paragraphes 11 et 12 d'IAS 8

6. Lors de l'élaboration de ses méthodes comptables, une entité comptabilisant les actifs au titre de la prospection et de l'évaluation doit appliquer le paragraphe 10 de l'IAS 8 *Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs*.
7. Les paragraphes 11 à 12 de l'IAS 8 spécifient les sources des dispositions et commentaires faisant autorité que la direction est tenue de prendre en compte dans l'élaboration d'une méthode comptable relative à un élément si aucune norme ne s'applique spécifiquement à cet élément. Sous réserve des paragraphes 9 et 10 ci-après, la présente IFRS exempte une entité de l'application de ces paragraphes à ses méthodes comptables concernant la comptabilisation et l'évaluation des actifs au titre de la prospection et de l'évaluation.

ÉVALUATION DES ACTIFS AU TITRE DE LA PROSPECTION ET DE L'ÉVALUATION

Évaluation lors de la comptabilisation

8. Les actifs au titre de la prospection et de l'évaluation doivent être évalués au coût.

Éléments du coût des actifs au titre de la prospection et de l'évaluation

9. Une entité doit déterminer une méthode précisant quelles dépenses sont comptabilisées en actifs de prospection et d'évaluation et appliquer cette méthode de manière cohérente et permanente. Dans cette détermination, une entité prend en compte la mesure dans laquelle la dépense peut être associée à la découverte de ressources minérales spécifiques. Les exemples suivants illustrent des dépenses susceptibles d'être incluses dans l'évaluation initiale des actifs de prospection et d'évaluation (la liste n'est pas exhaustive):
- a) acquisition de droits de prospector;
 - b) études topographiques, géologiques, géochimiques et géophysiques;
 - c) forage d'exploration;
 - d) creusage de tranchées;
 - e) échantillonnage, et
 - f) activités en liaison avec l'évaluation de la faisabilité technique et de la viabilité commerciale de l'extraction d'une ressource minérale.
10. Les dépenses liées au développement des ressources minérales ne doivent pas être comptabilisées en tant qu'actifs de prospection et d'évaluation. Le *Cadre* et l'IAS 38 *Immobilisations incorporelles* fournissent des commentaires sur la comptabilisation d'actifs générés par le développement.
11. Une entité comptabilise les obligations d'enlèvement et de remise en état encourues pendant une période particulière et résultant de ses activités de prospection et d'évaluation de ressources minérales selon l'IAS 37 *Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels*.

Évaluation après comptabilisation

12. Après comptabilisation, une entité doit appliquer aux actifs de prospection et d'évaluation soit le modèle du coût, soit le modèle de la réévaluation. Si le modèle de la réévaluation est appliqué (soit le modèle mentionné dans l'IAS 16 *Immobilisations corporelles*, soit le modèle figurant dans l'IAS 38), il doit être cohérent avec le classement des actifs (voir paragraphe 15).

Changements de méthode comptable

13. **Une entité peut changer ses méthodes comptables relatives aux dépenses de prospection et d'évaluation si le changement rend les états financiers plus pertinents pour les besoins de prise de décisions économiques des utilisateurs et ne les rend pas moins fiables, ou les rend plus fiables et pas moins pertinents par rapport à ces besoins. Une entité doit juger de la pertinence et de la fiabilité d'après les critères de l'IAS 8.**
14. Pour justifier le changement de ses méthodes comptables relatives aux dépenses de prospection et d'évaluation, une entité doit démontrer que, suite au changement, ses états financiers satisfont mieux aux critères de l'IAS 8, mais il n'est pas nécessaire que le changement assure une conformité totale avec ces critères.

PRÉSENTATION

Classement des actifs au titre de la prospection et de l'évaluation

15. Une entité doit classer les actifs de prospection et d'évaluation en immobilisations corporelles ou incorporelles selon la nature des actifs acquis, et appliquer la classification de manière cohérente et permanente.
16. Certains actifs de prospection et d'évaluation sont traités comme des immobilisations incorporelles (par exemple, droits de forage), alors que d'autres sont des immobilisations corporelles (par exemple, véhicules et appareils de forage). Dans la mesure où une immobilisation corporelle est consommée dans le développement d'une immobilisation incorporelle, le montant reflétant cette consommation fait partie du coût de l'immobilisation incorporelle. Toutefois, l'utilisation d'une immobilisation corporelle en vue du développement d'une immobilisation incorporelle ne transforme pas une immobilisation corporelle en une immobilisation incorporelle.

Reclassement des actifs au titre de la prospection et de l'évaluation

17. Un actif de prospection et d'évaluation ne doit plus être classé comme tel lorsque la faisabilité technique et la viabilité commerciale de l'extraction d'une ressource minérale sont démontrables. Les actifs de prospection et d'évaluation doivent être soumis à un test de dépréciation, et toute perte de valeur doit être comptabilisée avant le reclassement.

DÉPRÉCIATION

Comptabilisation et évaluation

18. **Les actifs de prospection et d'évaluation doivent être soumis à un test de dépréciation lorsque les faits et circonstances suggèrent que la valeur comptable d'un actif de prospection et d'évaluation peut excéder sa valeur recouvrable. Lorsque les faits et circonstances suggèrent que la valeur comptable excède la valeur recouvrable, une entité doit évaluer, présenter et fournir des informations sur toute perte de valeur qui pourrait en résulter selon l'IAS 36, sauf dispositions du paragraphe 21 ci-après.**
19. Uniquement aux fins des actifs de prospection et d'évaluation, le paragraphe 20 de la présente IFRS doit être appliqué plutôt que les paragraphes 8 à 17 de l'IAS 36 lors de l'identification d'un actif de prospection et d'évaluation susceptible d'être déprécié. Le paragraphe 20 utilise l'expression «actifs» mais s'applique aussi bien à des actifs de prospection et d'évaluation pris individuellement qu'à une unité génératrice de trésorerie.
20. Un ou plusieurs faits et circonstances suivants indiquent qu'une entité doit soumettre les actifs de prospection et d'évaluation à des tests de dépréciation (la liste n'est pas exhaustive):
- a) la période pendant laquelle l'entité a le droit de prospecter dans la zone spécifique a expiré pendant cette période ou expirera dans un proche avenir, et il n'est pas prévu qu'il soit renouvelé;
 - b) d'importantes dépenses de prospection et d'évaluation ultérieures de ressources minérales dans la zone spécifique ne sont ni prévues au budget ni programmées;
 - c) la prospection et l'évaluation de ressources minérales dans la zone spécifique n'ont pas mené à la découverte de quantités de ressources minérales commercialement viables et l'entité a décidé de cesser de telles activités dans la zone spécifique;
 - d) des données suffisantes existent pour indiquer que, bien qu'il soit probable qu'un développement dans la zone spécifique se poursuive, la valeur comptable de l'actif de prospection et d'évaluation ne sera probablement pas récupérée dans sa totalité suite au développement réussi ou à la vente.

Dans un tel cas, ou des cas similaires, l'entité doit procéder à un test de dépréciation selon l'IAS 36. Toute perte de valeur est comptabilisée en charges selon l'IAS 36.

Spécification du niveau auquel les actifs de prospection et d'évaluation sont soumis à des tests de dépréciation

21. **Une entité doit déterminer une méthode comptable de répartition des actifs de prospection et d'évaluation à des unités génératrices de trésorerie ou à des groupes d'unités génératrices de trésorerie dans le but d'estimer la dépréciation de tels actifs. Chaque unité ou groupe d'unités génératrices de trésorerie auquel un actif de prospection et d'évaluation est attribué ne doit pas être plus grand qu'un secteur fondé sur le premier ou le deuxième niveau d'information sectorielle de l'entité, déterminé selon l'IAS 14 *Information sectorielle*.**
22. Le niveau identifié par l'entité pour soumettre les actifs de prospection et d'évaluation à un test de dépréciation peut comprendre une ou plusieurs unités génératrices de trésorerie.

INFORMATIONS À FOURNIR

23. **Une entité doit fournir des informations qui identifient et expliquent les montants comptabilisés dans ses états financiers générés par la prospection et l'évaluation de ressources minérales.**
24. Pour se conformer aux dispositions du paragraphe 23, une entité doit fournir les informations suivantes:
- a) ses méthodes comptables relatives aux dépenses de prospection et d'évaluation, y compris la comptabilisation des actifs de prospection et d'évaluation;
 - b) les montants d'actifs, de passifs, de produits et de charges ainsi que les flux de trésorerie opérationnels et d'investissement découlant de la prospection et de l'évaluation de ressources minérales.
25. Une entité doit traiter les actifs de prospection et d'évaluation en tant que classe d'actifs distincte et donner les informations imposées soit par l'IAS 16, soit par l'IAS 38, de manière cohérente avec le classement des actifs.

DATE D'ENTREE EN VIGUEUR

26. **Une entité doit appliquer la présente norme au titre des périodes annuelles ouvertes à compter du 1^{er} janvier 2006. Une application anticipée est encouragée. Si une entité applique la présente norme au titre d'une période ouverte avant le 1^{er} janvier 2006, elle doit l'indiquer.**

DISPOSITIONS TRANSITOIRES

27. S'il est impraticable d'appliquer une disposition particulière du paragraphe 18 aux informations comparatives qui se rapportent aux périodes annuelles ouvertes avant le 1^{er} janvier 2006, une entité doit l'indiquer. L'IAS 8 explique le terme «impraticable».
-

Annexe A

Définitions

La présente annexe fait partie intégrante de l'IFRS.

actifs au titre de la prospection et de l'évaluation

Dépenses de prospection et d'évaluation comptabilisées en actifs selon la méthode comptable de l'entité.

dépenses de prospection et d'évaluation

Dépenses encourues par une entité en relation avec **la prospection et l'évaluation de ressources minérales** avant que la faisabilité technique et la viabilité commerciale de l'extraction d'une ressource minérale ne soient démontrables.

prospection et évaluation de ressources minérales

La recherche de ressources minérales, dont les minerais, le pétrole, le gaz naturel et autres ressources non renouvelables similaires après l'obtention par l'entité des droits légaux pour prospector la zone spécifique, ainsi que la détermination de la faisabilité technique et de la viabilité commerciale de l'extraction des ressources minérales.

Annexe B

Amendements à d'autres IFRS

Les amendements de la présente annexe doivent être appliqués au titre de périodes annuelles ouvertes à compter du 1^{er} janvier 2006. Si une entité applique la présente norme au titre d'une période antérieure, ces amendements doivent être appliqués à cette période antérieure.

- B1. Dans l'IFRS 1 *Première adoption des normes internationales d'information financière*, un titre et le paragraphe 36B sont ajoutés de la façon suivante:

Exemption de l'obligation de fournir des informations comparatives pour l'IFRS 6

36B Une entité qui adopte les IFRS avant le 1^{er} janvier 2006 et décide d'adopter l'IFRS 6 *Prospection et évaluation de ressources minérales* avant le 1^{er} janvier 2006 n'est pas tenue de fournir les informations qu'impose de fournir l'IFRS 6 pour des périodes comparatives dans ses premiers états financiers IFRS.

- B2. Dans l'IAS 16 *Immobilisations corporelles* (révisée en 2003 et modifiée par l'IFRS 5 *Actifs non courants détenus en vue de la vente et activités abandonnées*), le paragraphe 3 est modifié de la façon suivante:

3) La présente norme ne s'applique pas:

- a) aux immobilisations corporelles classées comme étant détenues en vue de la vente selon l'IFRS 5 *Actifs non courants détenus en vue de la vente et activités abandonnées*;
- b) aux actifs biologiques en rapport avec l'activité agricole (voir l'IAS 41 *Agriculture*);
- c) à la comptabilisation et l'évaluation d'actifs de prospection et d'évaluation (voir l'IFRS 6 *Prospection et évaluation de ressources minérales*); ou
- d) aux droits miniers et aux réserves minérales telles que le pétrole, le gaz naturel et autres ressources similaires non renouvelables.

Toutefois, la présente norme s'applique aux immobilisations corporelles utilisées pour développer ou maintenir les actifs décrits aux alinéas b) à d).

- B3. Dans l'IAS 38 *Immobilisations incorporelles* (telle que révisée en 2004), le paragraphe 2 est modifié comme suit:

2) **La présente norme doit être appliquée à la comptabilisation d'immobilisations incorporelles, à l'exception:**

- a) **des immobilisations incorporelles entrant dans le champ d'application d'une autre norme;**
- b) **des actifs financiers, tels que définis dans l'IAS 39 *Instruments financiers: Comptabilisation et évaluation*;**
- c) **de la comptabilisation et de l'évaluation des actifs de prospection et d'évaluation (voir l'IFRS 6 *Prospection et évaluation de ressources minérales*); et**
- d) **aux dépenses encourues pour le développement et l'extraction de minerais, de pétrole, de gaz naturel et d'autres ressources similaires non renouvelables.**

Amendement à l'IAS 19 Avantages du personnel**Régimes multi-employeurs**

Le paragraphe 32A et l'exemple d'application sont ajoutés et le paragraphe 35 est déplacé et devient 32B, comme suit.

- 32A. Il peut y avoir un accord contractuel entre le régime multi-employeurs et ses participants qui détermine la façon dont l'excédent du régime sera distribué aux participants (ou la façon dont le déficit sera financé). Un participant à un régime multi-employeurs ayant conclu un tel accord qui comptabilise le régime comme un régime à cotisations définies selon le paragraphe 30 doit comptabiliser l'actif ou le passif généré par l'accord contractuel et les produits ou les charges en résultant en résultat.

Exemple illustrant le paragraphe 32A

Une entité participe à un régime multi-employeurs à prestations définies qui ne prépare pas les évaluations du régime en se fondant sur l'IAS 19. Elle comptabilise donc le régime comme s'il s'agissait d'un régime à cotisations définies. Une évaluation du financement ne respectant pas l'IAS 19 indique un déficit du régime de 100 millions. Le régime a convenu en vertu d'un contrat avec les employeurs participants au régime un calendrier de cotisations qui éliminera le déficit au cours des cinq prochaines années. Le total des cotisations de l'entité selon le contrat est de 8 millions.

L'entité comptabilise un passif au titre des cotisations ajustées en considérant la valeur temps de l'argent et une charge égale en résultat.

- 32B. L'IAS 37 *Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels* impose aux entités de comptabiliser, ou de fournir des informations sur certains passifs éventuels. Dans le contexte d'un régime multi-employeurs, un passif éventuel peut résulter par exemple:
- de pertes actuarielles concernant d'autres entités participantes car chaque entité participant à un régime multi-employeurs partage les risques actuariels des autres entités participantes; ou
 - de l'obligation, selon les termes et conditions d'un régime, de financer un éventuel déficit du régime si d'autres entités cessent de participer.

35. [Supprimé]

Régimes à prestations définies qui partagent les risques entre diverses entités sous contrôle commun

Le paragraphe 34 est modifié et les paragraphes 34A et 34B sont ajoutés, comme suit.

34. Les régimes à prestations définies qui partagent les risques entre diverses entités sous contrôle commun, par exemple, une société mère et ses filiales, ne sont pas des régimes multi-employeurs.
- 34A. Une entité participant à un tel régime doit obtenir des informations sur le régime dans son ensemble évalué selon l'IAS 19, en se fondant sur les hypothèses qui s'appliquent au régime dans son ensemble. S'il existe un accord contractuel ou une méthode constante pour imputer aux entités individuelles du groupe le coût net des prestations définies, en ce qui concerne le plan dans son ensemble évalué selon l'IAS 19, l'entité doit, dans ses états financiers séparés ou individuels, comptabiliser le coût net des prestations définies ainsi imputé. S'il n'existe aucun accord ou aucune méthode, le coût net des prestations définies doit être comptabilisé dans les états financiers individuels ou séparés de l'entité du groupe qui est légalement l'employeur finançant le régime. Les autres entités du groupe doivent, dans leurs états financiers individuels ou séparés, comptabiliser un coût égal à leurs cotisations à payer au titre de la période.
- 34B. La participation à un tel régime est une transaction entre parties liées pour chaque entité individuelle du groupe. Une entité doit donc, dans ses états financiers individuels ou séparés, fournir les informations suivantes:
- l'accord contractuel ou la méthode constante d'imputation du coût net des prestations définies ou le fait qu'une telle méthode n'existe pas;
 - la méthode de détermination des cotisations à payer par l'entité;

- c) si l'entité comptabilise une attribution du coût net des prestations définies selon le paragraphe 34A, toutes les informations sur le régime dans son ensemble selon les paragraphes 120-121;
- d) si l'entité comptabilise les cotisations à payer au titre de la période selon le paragraphe 34A, les informations relatives au régime dans son ensemble imposées par les paragraphes 120A(b)-(e), (j), (n), (o), (q) et 121. Les autres informations à fournir selon le paragraphe 120A ne s'appliquent pas.

Comptabilisation en résultat des composantes du coût des prestations définies

Le titre précédant le paragraphe 61 est modifié et le paragraphe 61 est amendé de la façon suivante.

Résultat

61. *Une entité doit comptabiliser en résultat le total net des montants ci-après, sauf si une autre norme impose ou permet de l'incorporer dans le coût d'un actif:*
- a) *le coût des services rendus au cours de la période (voir paragraphes 63 à 91);*
 - b) *le coût financier (voir paragraphe 82);*
 - c) *Le rendement attendu de tous les actifs du régime (voir paragraphes 105 à 107) et de tous les droits à remboursement (voir paragraphe 104A);*
 - d) *les écarts actuariels, tels qu'imposés selon la méthode comptable de l'entité (voir paragraphes 92 à 93D);*
 - e) *le coût des services passés (voir paragraphe 96);*
 - f) *l'effet de toute réduction ou liquidation de régime (voir paragraphes 109 et 110); et*
 - g) *l'effet de la limite établie au paragraphe 58(b) sauf s'il est comptabilisé en dehors du résultat selon le paragraphe 93C.*

Écarts actuariels

Les paragraphes 92, 93 et 95 sont modifiés et les paragraphes 93A à 93D sont ajoutés comme suit.

92. *Pour l'évaluation du passif au titre des prestations définies selon le paragraphe 54, l'entité doit comptabiliser, sous réserve du paragraphe 58A, une fraction (spécifiée au paragraphe 93) de ses écarts actuariels en produits ou en charges si les écarts actuariels nets cumulés non comptabilisés à la fin de la période de reporting précédente excèdent la plus grande des deux valeurs ci-après:*
- a) *10 % de la valeur actuelle de l'obligation au titre des prestations définies à cette date (avant déduction des actifs du régime); et*
 - b) *10 % de la juste valeur des actifs du régime à cette date.*

Ces limites doivent être calculées et appliquées séparément pour chaque régime à prestations définies.

93. *La fraction des écarts actuariels à comptabiliser pour chaque régime à prestations définies est l'excédent, déterminé selon le paragraphe 92, divisé par la durée de vie active moyenne résiduelle attendue des membres du personnel bénéficiant de ce régime. Toutefois, une entité peut adopter toute méthode conduisant à comptabiliser de façon systématique tous les écarts actuariels plus rapidement, sous réserve d'appliquer la même base de comptabilisation pour les gains et pour les pertes actuariels et de l'appliquer de façon cohérente et permanente d'une période à l'autre. Une entité peut appliquer ces méthodes de façon systématique même si ces écarts actuariels sont situés dans les limites spécifiées au paragraphe 92.*
- 93A. *Si, comme le permet le paragraphe 93, une entité adopte une méthode de comptabilisation des écarts actuariels au cours de la période dans laquelle ils surviennent, elle peut les comptabiliser en dehors du résultat, selon les paragraphes 93B à 93D, à condition qu'elle le fasse aussi pour:*
- a) *l'ensemble de ses régimes à prestations définies; et*
 - b) *l'ensemble de ses écarts actuariels.*
- 93B. Les écarts actuariels comptabilisés en dehors du résultat comme l'autorise le paragraphe 93A doivent être présentés dans un état des variations des capitaux propres intitulé «état des produits et des charges comptabilisés» qui comprend uniquement les éléments spécifiés au paragraphe 96 de l'IAS 1 (telle que révisée en 2003). L'entité ne doit pas présenter les écarts actuariels dans un état des variations des capitaux propres selon le format en colonnes visé au paragraphe 101 de l'IAS 1 ou sous tout autre format qui inclut les éléments spécifiés au paragraphe 97 de l'IAS 1.
- 93C. Une entité qui comptabilise les écarts actuariels selon le paragraphe 93A doit aussi comptabiliser tous les ajustements résultant de la limite fixée au paragraphe 58(b) en dehors du résultat dans l'état des produits et des charges comptabilisés.
- 93D. Les écarts actuariels et les ajustements résultant de la limite établie au paragraphe 58(b) qui ont été directement comptabilisés dans l'état des produits et des charges comptabilisés doivent être immédiatement comptabilisés en résultats non distribués. Ils ne doivent pas être comptabilisés en résultat au cours d'une période ultérieure.
95. Sur le long terme, les écarts actuariels peuvent se compenser. Il est donc possible de considérer les estimations de l'obligation au titre des avantages postérieurs à l'emploi comme une fourchette (ou un corridor) autour de la meilleure estimation. L'entité est autorisée, mais non tenue, de comptabiliser les écarts actuariels se situant dans cette fourchette. ...

Informations à fournir

Un nouveau paragraphe 120 est ajouté, et le paragraphe 120 devient 120 A; avec le paragraphe 121, il est modifié comme suit.

120. *Une entité doit fournir les informations qui permettent aux utilisateurs des états financiers d'évaluer la nature de ses régimes à prestations définies et les effets financiers des modifications apportées à ces régimes au cours de la période.*
- 120A. *Une entité doit fournir les informations suivantes sur ses régimes à prestations définies:*
- a) *sa méthode de comptabilisation des écarts actuariels.*
 - b) *une description générale du type de régime.*
 - c) *un rapprochement des soldes d'ouverture et de clôture de la valeur actuelle de l'obligation au titre des prestations définies montrant séparément, le cas échéant, les effets durant la période attribuables à chaque élément suivant:*
 - i) *le coût des services rendus au cours de la période;*
 - ii) *le coût financier;*

- iii) les cotisations effectuées par les participants au régime;
 - iv) les écarts actuariels;
 - v) les variations des cours des monnaies étrangères concernant des régimes évalués dans une monnaie différente de la monnaie de présentation de l'entité;
 - vi) les prestations servies;
 - vii) le coût des services passés;
 - viii) les regroupements d'entreprises;
 - ix) les réductions; et
 - x) les règlements.
- d) une analyse de l'obligation au titre des prestations définies en montants générés par des régimes qui sont entièrement non financés et en montants générés par des régimes qui sont entièrement ou partiellement financés.
- e) un rapprochement des soldes d'ouverture et de clôture de la juste valeur des actifs du régime et des soldes d'ouverture et de clôture de tout droit à un remboursement comptabilisé en tant qu'actif selon le paragraphe 104A indiquant séparément, le cas échéant, les effets durant la période attribuables à chacun des éléments suivants:
- i) le rendement attendu des actifs du régime;
 - ii) les écarts actuariels;
 - iii) les variations des cours des monnaies étrangères concernant des régimes évalués dans une monnaie différente de la monnaie de présentation de l'entité;
 - iv) les cotisations effectuées par l'employeur;
 - v) les cotisations effectuées par les participants au régime;
 - vi) les prestations servies;
 - vii) les regroupements d'entreprises; et
 - viii) les règlements.
- f) un rapprochement de la valeur actuelle de l'obligation au titre des prestations définies au (c) et la juste valeur des actifs du régime définie au (e) avec les actifs et passifs comptabilisés au bilan, indiquant au moins:
- i) les écarts actuariels nets non comptabilisés au bilan (voir paragraphe 92);
 - ii) le coût des services passés non comptabilisé au bilan (voir paragraphe 96);
 - iii) tout montant non comptabilisé à l'actif du fait de la limite établie par le paragraphe 58(b);
 - iv) la juste valeur à la date de clôture de tout droit à remboursement comptabilisé en actif, selon le paragraphe 104A (y compris une brève description du lien existant entre le droit à remboursement et l'obligation correspondante); et
 - v) les autres montants comptabilisés au bilan.

- g) *la charge totale comptabilisée en résultat pour chacun des éléments suivants, ainsi que le(s) poste(s) dans le(s)quel(s) ils apparaissent:*
- i) *le coût des services rendus au cours de la période;*
 - ii) *le coût financier;*
 - iii) *le rendement attendu des actifs du régime;*
 - iv) *le rendement attendu du droit à remboursement comptabilisé en tant qu'actif selon le paragraphe 104A;*
 - v) *les écarts actuariels;*
 - vi) *le coût des services passés;*
 - vii) *l'effet de toute réduction ou règlement; et*
 - viii) *l'effet de la limite du paragraphe 58(b).*
- h) *le montant total comptabilisé dans l'état des produits et des charges comptabilisés pour chaque élément suivant:*
- i) *les écarts actuariels; et*
 - ii) *l'effet de la limite établie au paragraphe 58(b).*
- i) *pour les entités qui comptabilisent des écarts actuariels dans l'état des produits et des charges comptabilisés selon le paragraphe 93A, le montant cumulé des écarts actuariels comptabilisés dans l'état des produits et des charges comptabilisés.*
- j) *pour chaque principale catégorie d'actifs du régime, qui doit inclure, mais ne s'y limite pas, les instruments de capitaux propres, les instruments d'emprunt, les biens, et tous les autres actifs, le pourcentage ou le montant que chaque catégorie principale constitue de la juste valeur du total des actifs du régime.*
- k) *les montants inclus dans la juste valeur des actifs du régime pour:*
- i) *chaque catégorie d'instruments financiers émis par l'entité ; et*
 - ii) *tout bien immobilier occupé ou autres actifs utilisés par l'entité.*
- l) *une description narrative de la base utilisée pour déterminer le taux de rendement global attendu des actifs, y compris l'effet des principales catégories d'actifs du régime.*
- m) *le rendement effectif des actifs du régime, ainsi que le rendement effectif de tout droit à remboursement comptabilisé en tant qu'actif selon le paragraphe 104A.*
- n) *les principales hypothèses actuarielles utilisées à la date de clôture comprenant, le cas échéant:*
- i) *les taux d'actualisation;*
 - ii) *les taux de rendement attendus des actifs du régime pour les périodes présentées dans les états financiers;*

- iii) les taux de rendement attendus pour les périodes figurant dans les états financiers sur la base de tout droit à remboursement enregistré en tant qu'actif selon le paragraphe 104A;
- iv) les taux attendus d'augmentation des salaires (et des variations d'un indice ou autre variable spécifiée dans les termes formels ou implicites d'un régime comme base de calcul des augmentations de prestations futures);
- v) les taux d'évolution des coûts médicaux; et
- vi) toute autre hypothèse actuarielle importante utilisée.

L'entité doit indiquer pour chacune des hypothèses actuarielles une valeur absolue (par exemple un pourcentage absolu) et non pas uniquement une fourchette de pourcentages différents ou d'autres variables.

- o) l'effet d'une augmentation d'un point de pourcentage et l'effet d'une diminution d'un point de pourcentage sur les taux d'évolution des coûts médicaux présumés sur:
 - i) le total du coût des services rendus de la période et les composantes «coût financier» des coûts médicaux périodiques postérieurs à l'emploi; et
 - ii) l'obligation cumulée au titre des prestations postérieures à l'emploi relatives aux coûts médicaux.

Pour les besoins de la communication de ces informations, toutes les autres hypothèses doivent demeurer constantes. Pour les régimes fonctionnant dans un contexte hyperinflationniste, la communication d'informations doit être l'impact d'une augmentation ou d'une diminution en pourcentage du taux d'évolution des coûts médicaux présumés similaire à un point de pourcentage dans un contexte de faible inflation.

- p) les montants au titre de la période annuelle en cours et des quatre périodes annuelles précédentes de:
 - i) la valeur actuelle de l'obligation au titre des prestations définies, la juste valeur des actifs du régime et l'excédent ou le déficit du régime; et
 - ii) les ajustements liés à l'expérience résultant:
 - A. les passifs du régime exprimés soit comme (1) un montant ou (2) un pourcentage des passifs du régime à la date de clôture; et
 - B. les actifs du régime exprimés soit comme (1) un montant ou (2) un pourcentage des actifs du régime à la date de clôture.
- q) la meilleure estimation de l'employeur, dès qu'elle peut être raisonnablement déterminée, des cotisations que l'on s'attend à ce qu'elles soient versées au régime pendant la période annuelle commençant après la date de clôture.

121. Le paragraphe 120A(b) impose de fournir un descriptif général du type de régime. Ce descriptif distingue, par exemple, les régimes de retraite à rente uniforme, des régimes de retraite avec salaires de fin de carrière et des régimes d'assistance médicale postérieure à l'emploi. Le descriptif du régime doit inclure les pratiques informelles qui donnent lieu à des obligations implicites incluses dans l'évaluation de l'obligation au titre des prestations définies selon le paragraphe 52. Il n'est pas nécessaire d'indiquer plus de détails.

Date d'entrée en vigueur

Les paragraphes 159B et 159C sont ajoutés et le paragraphe 160 est modifié, comme suit.

159B. Une entité doit appliquer les amendements cités dans les paragraphes 32A, 34 à 34B, 61 et 120 à 121 au titre des périodes annuelles ouvertes à compter du 1^{er} janvier 2006. Une application anticipée est encouragée. Si une entité applique ces amendements au titre d'une période ouverte avant le 1^{er} janvier 2006, elle doit l'indiquer.

159C. L'option figurant dans les paragraphes 93A à 93D peut être utilisée au titre des périodes annuelles se clôturant à compter du 16 décembre 2004. Une entité utilisant l'option au titre des périodes annuelles commençant avant le 1^{er} janvier 2006 doit aussi appliquer les amendements figurant dans les paragraphes 32A, 34 à 34B, 61 et 120 à 121.

160. L'IAS 8 s'applique lorsqu'une entité change ses méthodes comptables afin de refléter les changements précisés par les paragraphes 159 à 159C. En appliquant rétrospectivement ces modifications, comme l'impose l'IAS 8, l'entité traite ces modifications comme si elles avaient été appliquées en même temps que le reste de la présente norme; sauf quand une entité peut communiquer les montants imposés par le paragraphe 120A(p) du fait que les montants sont déterminés prospectivement au titre de chaque période annuelle à compter de la première période annuelle présentée dans les états financiers dans lesquels l'entité applique pour la première fois les amendements figurant au paragraphe 120A.

Autres amendements à la norme

En conséquence des amendements ci-dessus, les renvois suivants sont modifiés.

Dans le paragraphe 29(b), le «**paragraphe 120**» est modifié et devient le «**paragraphe 120A**».

Dans le paragraphe 60, le «paragraphe 120(c)(vi)» est modifié et devient le «paragraphe 120A(f)(iii)».

Dans l'exemple illustrant le paragraphe 60, le «paragraphe 120(c)(vi)» est modifié et devient le «paragraphe 120A(f)(iii)».

Dans le paragraphe 104C, le «paragraphe 120(c)(vii)» est modifié et devient le «paragraphe 120A(f)(iv)».

Dans le paragraphe 159(b), les

«**paragraphes 120(c)(vii), 120(f)(iv), 120(g) et 120(h)(iii)**»

sont modifiés et deviennent les

«**paragraphes 120A(f)(iv), 120A(g)(iv), 120A(m) et 120A(n)(iii)**».

L'annexe F est ajoutée comme suit.

«ANNEXE F

Amendements à d'autres normes

Les amendements figurant dans cette annexe doivent être appliqués au titre des périodes annuelles ouvertes à compter du 1^{er} janvier 2006. Si une entité applique les amendements à l'IAS 19 au titre d'une période antérieure, ces amendements doivent être appliqués à cette période antérieure.

A1. L'IAS 1 *Présentation des états financiers* (telle que révisée en 2003) est modifiée de la façon décrite ci-dessous.

Le paragraphe 96 est modifié de la façon suivante:

96. Une entité doit présenter un état des variations des capitaux propres présentant:

a) ...

d) ...

Un état des variations des capitaux propres qui ne comprend que ces éléments doit être intitulé état des produits et des charges comptabilisés.

A2. Dans l'IAS 24 *Informations relatives aux parties liées* (telle que révisée en 2003), le paragraphe 20 est modifié comme suit:

20. Voici quelques exemples de transactions qui sont communiquées dès lors qu'elles sont réalisées avec une partie liée:

a) ...

i) ...

La participation par une société mère ou une filiale à un régime à prestations définies qui partage les risques entre des entités du groupe est une transaction entre des parties liées (voir paragraphe 34B de l'IAS 19).

A3. Dans l'IFRS 1 *Première adoption de normes internationales d'information financière*, le paragraphe 20A est ajouté de la façon suivante:

20A. Une entité peut communiquer les montants imposés par le paragraphe 120A(p) du fait que les montants sont déterminés prospectivement au titre de chaque période comptable à compter de la date de transition.»

INTERPRÉTATION IFRIC 4**Déterminer si un accord contient un contrat de location**

RÉFÉRENCES

IAS 8 *Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs.*

IAS 16 *Immobilisations corporelles* (révisée en 2003).

IAS 17 *Contrats de location* (révisée en 2003).

IAS 38 *Immobilisations incorporelles* (révisée en 2004).

CONTEXTE

1. Une entité peut conclure un accord, comportant une transaction ou une série de transactions liées, qui n'a pas la forme légale d'un contrat de location mais qui confère un droit d'utiliser un actif (par exemple un élément d'immobilisation corporelle) en échange d'un paiement ou d'une série de paiements. Des exemples d'accords dans lesquels une entité (le fournisseur) peut conférer à une autre entité (l'acheteur) un tel droit d'utiliser un actif, souvent conjointement avec des services liés, comprennent:
 - des accords d'externalisation (par exemple, l'externalisation des fonctions de traitement des données d'une entité);
 - des accords dans l'industrie des télécommunications, dans lesquels les fournisseurs de capacité de réseau concluent avec des acheteurs des contrats de fourniture de droits à capacité;
 - des contrats d'achats fermes (*take-or-pay*) ou similaires, par lesquels les acheteurs doivent effectuer des paiements spécifiés qu'ils prennent ou non livraison des produits ou services objet du contrat [par exemple, un contrat d'achat ferme (*take-or-pay*) pour acquérir substantiellement la totalité de la production d'une centrale électrique d'un fournisseur].
2. La présente interprétation fournit des commentaires permettant de déterminer si de tels accords sont, ou contiennent, des contrats de location à comptabiliser selon l'IAS 17. Elle ne fournit pas de commentaires pour déterminer la façon dont un tel contrat de location doit être classé selon cette norme.
3. Dans certains accords, l'actif sous-jacent, objet du contrat de location, fait partie d'un actif plus important. La présente interprétation ne traite pas du cas où une partie d'un actif plus important est elle-même l'actif sous-jacent pour les besoins de l'application de l'IAS 17. Néanmoins, les accords dans lesquels l'actif sous-jacent représenterait une unité comptable soit dans l'IAS 16, soit dans l'IAS 38, sont dans le champ d'application de la présente interprétation.

CHAMP D'APPLICATION

4. La présente interprétation ne s'applique pas aux accords qui sont, ou contiennent, des contrats de location exclus du champ d'application de l'IAS 17.

QUESTIONS

5. Les questions traitées dans la présente interprétation sont:
 - a) comment déterminer si un accord est, ou contient, un contrat de location tel que défini dans l'IAS 17;
 - b) à quel moment il convient d'effectuer l'appréciation ou la réappréciation pour déterminer si un accord est, ou contient, un contrat de location; et
 - c) si un accord est, ou contient, un contrat de location, comment les paiements au titre du contrat de location doivent être séparés des paiements relatifs à d'autres éléments de l'accord.

CONSENSUS

Déterminer si un accord est, ou contient, un contrat de location

6. Déterminer si un accord est, ou contient, un contrat de location doit se fonder sur la substance de l'accord et impose d'apprécier si:
- l'exécution de l'accord dépend de l'utilisation d'un actif ou d'actifs spécifique(s) (l'actif); et
 - l'accord confère un droit d'utiliser l'actif.

L'exécution de l'accord dépend de l'utilisation d'un actif spécifique

7. Bien qu'un actif spécifique puisse être explicitement identifié dans un accord, il ne fait pas l'objet d'un contrat de location si l'exécution de l'accord ne dépend pas de l'utilisation de l'actif spécifié. Par exemple, si le fournisseur est tenu de livrer une quantité spécifiée de marchandises ou de services et a le droit et la possibilité de les fournir en utilisant d'autres actifs non spécifiés dans l'accord, dans ce cas, l'exécution de l'accord ne dépend pas de l'actif spécifié et l'accord ne contient pas de contrat de location. Une obligation de garantie, qui permet ou impose la substitution des mêmes actifs ou d'actifs similaires lorsque l'actif spécifié ne fonctionne pas correctement, n'empêche pas le traitement en contrat de location. En outre, une disposition contractuelle (éventuelle ou autre) permettant ou imposant au fournisseur de substituer d'autres actifs pour une raison quelconque à ou après une date spécifiée, n'empêche pas le traitement en contrat de location avant la date de substitution.
8. Un actif a été implicitement spécifié si, par exemple, le fournisseur détient ou loue un seul actif pour exécuter l'obligation et s'il n'est pas économiquement faisable ou praticable que le fournisseur remplisse son obligation par l'utilisation d'actifs alternatifs.

L'accord confère un droit d'utiliser l'actif

9. Un accord confère le droit d'utiliser l'actif si l'accord confère à l'acheteur (le preneur) le droit de contrôler l'utilisation de l'actif sous-jacent. Le droit de contrôler l'utilisation de l'actif sous-jacent est conféré si l'une quelconque des conditions suivantes est satisfaite:
- L'acheteur a la possibilité ou le droit d'exploiter l'actif ou d'ordonner à d'autres de l'exploiter de la façon qu'il établit tout en obtenant ou contrôlant plus qu'une partie insignifiante de la production ou autre utilité de l'actif.
 - L'acheteur a la possibilité ou le droit de contrôler l'accès physique à l'actif sous-jacent tout en obtenant ou en contrôlant plus qu'une partie insignifiante de la production ou autre utilité de l'actif.
 - Les faits et circonstances indiquent qu'il est peu probable qu'une ou plusieurs parties, autres que l'acheteur, prendront plus qu'une partie insignifiante de la production ou autre utilité produite ou générée par l'actif pendant la durée de l'accord, et le prix que l'acheteur paiera au titre de la production n'est ni contractuellement fixé par unité de production, ni égal au prix du marché actuel par unité de production au moment de la livraison de la production.

Appréciation ou réappréciation d'un accord pour déterminer s'il est, ou contient, un contrat de location

10. L'appréciation d'un accord pour déterminer s'il contient un contrat de location doit se faire au commencement de l'accord, c'est-à-dire à la première des dates: date de l'accord et date de l'engagement des parties sur les principales conditions de l'accord, sur la base de tous les faits et circonstances. Une réappréciation pour déterminer si l'accord contient un contrat de location postérieurement au commencement de l'accord ne doit être effectuée que si l'une quelconque des conditions suivantes est satisfaite:
- Une modification des termes contractuels se produit, sauf si la modification a pour seul effet le renouvellement ou la prorogation de l'accord.
 - Une option de renouvellement est exercée ou une prorogation est convenue par les parties à l'accord, sauf si la durée du renouvellement ou de la prorogation avait été initialement incluse dans la durée du contrat de location selon le paragraphe 4 de l'IAS 17. Un renouvellement ou une prorogation de l'accord qui n'inclut pas la modification de l'un quelconque des termes de l'accord initial avant la fin de la durée de celui-ci doit être évalué selon les paragraphes 6 à 9, uniquement en ce qui concerne la période de renouvellement ou de prorogation.

- c) Il y a un changement pour déterminer si l'exécution dépend d'un actif spécifié.
- d) Il y a un changement à l'actif, par exemple, un changement physique substantiel apporté à une immobilisation corporelle.
11. Une réappréciation d'un accord doit être fondée sur les faits et circonstances à la date de la réappréciation, y compris la durée restante de l'accord. Des changements d'estimations (par exemple, le montant estimé de production à livrer à l'acheteur ou à d'autres acheteurs potentiels) ne déclencheraient pas de réappréciation. Si un accord est réapprécié et s'il est établi qu'il contient un contrat de location (ou ne contient pas de contrat de location), la comptabilisation du contrat de location doit être appliquée (ou cesser de s'appliquer):
- a) dans le cas de a), c) ou d) du paragraphe 10, à partir du moment où le changement de circonstances donnant lieu à la réappréciation survient;
- b) dans le cas de b) du paragraphe 10, à partir du commencement de la période de renouvellement ou de reconduction.

Distinction entre les paiements au titre du contrat de location et les autres paiements

12. Si un accord contient un contrat de location, les parties à l'accord doivent appliquer à l'élément location du contrat les dispositions de l'IAS 17, sauf exonération de ces dispositions selon le paragraphe 2 de l'IAS 17. En conséquence, si un accord contient un contrat de location, celui-ci doit être classé comme contrat de location-financement ou comme contrat de location simple selon les paragraphes 7 à 19 de l'IAS 17. D'autres éléments de l'accord qui ne sont pas dans le champ d'application de l'IAS 17 doivent être comptabilisés selon les autres normes.
13. Pour appliquer les dispositions de l'IAS 17, les paiements et autres contreparties imposés par l'accord doivent être séparés au commencement de l'accord ou lors d'une réappréciation de l'accord entre ceux afférents à la location et ceux concernant d'autres éléments sur la base de leurs justes valeurs relatives. Les paiements minimaux au titre de la location tels que définis au paragraphe 4 de l'IAS 17 n'incluent que les paiements relatifs à la location (c'est-à-dire le droit d'utiliser l'actif) et excluent les paiements relatifs à d'autres éléments de l'accord (par exemple concernant les services et le coût des intrants).
14. Dans certains cas, la séparation des paiements concernant la location des paiements relatifs à d'autres éléments de l'accord impose que l'acheteur utilise une technique d'estimation. Par exemple, un acheteur peut estimer les paiements au titre de la location par référence à un contrat de location relatif à un actif comparable qui ne contient aucun autre élément, ou en estimant les paiements au titre des autres éléments de l'accord par référence à des accords comparables, et ensuite en déduisant ces paiements du total des paiements dans le cadre de l'accord.
15. Si un acheteur conclut qu'il est impraticable de séparer les paiements de manière fiable, il doit:
- a) dans le cas d'un contrat de location-financement, comptabiliser un actif et un passif à un montant égal à la juste valeur de l'actif sous-jacent qui était identifié aux paragraphes 7 et 8 comme l'objet de la location. Ultérieurement, le passif doit être réduit à mesure que les paiements sont effectués et une charge financière imputée sur le passif, comptabilisée en utilisant le taux marginal d'endettement de l'acheteur (*);
- b) dans le cas d'une location simple, traiter tous les paiements intervenant aux termes de l'accord comme des paiements au titre de la location pour se conformer aux dispositions relatives aux informations à fournir de l'IAS 17, mais:
- i) fournir des informations sur ces paiements séparément des paiements minimaux au titre de la location d'autres accords qui n'incluent pas de paiements relatifs à des éléments ne relevant pas du contrat de location; et
- ii) déclarer que les paiements au sujet desquels des informations ont été fournies incluent aussi des paiements relatifs à des éléments de l'accord ne relevant pas du contrat de location.

(*) C'est-à-dire le taux marginal d'endettement du preneur tel que défini au paragraphe 4 de l'IAS 17.

DATE D'ENTRÉE EN VIGUEUR

16. Une entité doit appliquer la présente interprétation au titre des périodes annuelles ouvertes à compter du 1^{er} janvier 2006. Une application anticipée est encouragée. Si une entité applique la présente interprétation au titre d'une période ouverte avant le 1^{er} janvier 2006, elle doit l'indiquer.

TRANSITION

17. L'IAS 8 précise comment une entité applique un changement de méthode comptable résultant de l'application initiale d'une interprétation. Une entité n'est pas tenue de se conformer à ces dispositions lorsqu'elle applique pour la première fois la présente interprétation. Si une entité applique cette exemption, elle doit appliquer les paragraphes 6 à 9 de l'interprétation aux accords existant à l'ouverture de la première période pour laquelle des informations comparatives selon les IFRS sont présentées sur la base des faits et circonstances existant à l'ouverture de cette période.
-

Annexe

Modifications apportées à l'IFRS 1 Première adoption des normes internationales d'information financière

Les amendements présentés dans cette annexe doivent être appliqués au titre de périodes annuelles ouvertes à compter du 1^{er} janvier 2006. Si une entité applique la présente interprétation au titre d'une période antérieure, ces amendements doivent être appliqués à cette période antérieure.

- A1. L'IFRS 1 *Première adoption des normes internationales d'information financière* et les documents qui l'accompagnent sont modifiés comme décrit ci-après:

Dans le paragraphe 12, la référence aux paragraphes 13 à 25E est modifiée et devient 13 à 25F.

Les alinéas i) et j) du paragraphe 13 sont modifiés et un nouvel alinéa k) est ajouté comme suit:

- i) contrats d'assurance (paragraphe 25D);
- j) passifs relatifs au démantèlement inclus dans le coût d'une immobilisation corporelle (paragraphe 25E); et
- k) contrats de location (paragraphe 25F).

Après le paragraphe 25 E, un nouveau titre et le paragraphe 25F sont ajoutés comme suit:

CONTRATS DE LOCATION

IFRIC 4 Déterminer si un accord contient un contrat de location

25F Un premier adoptant peut appliquer les dispositions transitoires de l'IFRS 4 Déterminer si un accord contient un contrat de location. Par conséquent, un premier adoptant peut déterminer si un accord existant à la date de transition aux IFRS contient un contrat de location sur la base des faits et circonstances existant à cette date.

INTERPRÉTATION IFRIC 5 (intégrant un amendement à l'IAS 39)**Droits aux intérêts émanant de fonds de gestion dédiés au démantèlement, à la remise en état et à la réhabilitation de l'environnement**

RÉFÉRENCES

- IAS 8 *Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs.*
- IAS 27 *États financiers consolidés et individuels.*
- IAS 28 *Participations dans des entreprises associées.*
- IAS 31 *Participations dans des coentreprises.*
- IAS 37 *Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels.*
- IAS 39 *Instruments financiers: comptabilisation et évaluation (révisée en 2003).*
- SIC-12 *Consolidation — Entités ad hoc (révisée en 2004).*

CONTEXTE

1. L'objet des fonds de gestion dédiés au démantèlement, à la remise en état et à la réhabilitation de l'environnement, désignés ci-après «fonds de démantèlement» ou «fonds», est de séparer les actifs destinés à financer certains ou la totalité des coûts de démantèlement d'un outil de production (tel qu'une centrale nucléaire) ou de certains équipements (tels que des voitures), ou à entreprendre la réhabilitation de l'environnement (telle que la rectification de la pollution de l'eau ou la remise en état de sites miniers), collectivement désignés «démantèlement».
2. Les contributions à ces fonds peuvent être volontaires ou imposées par la réglementation ou la législation. Les fonds peuvent avoir l'une des structures suivantes:
 - a) fonds qui sont établis par un seul contributeur pour financer ses propres obligations de démantèlement, qu'il s'agisse d'un site particulier ou d'un nombre de sites géographiquement dispersés;
 - b) fonds qui sont établis avec de multiples contributeurs pour financer leurs obligations de démantèlement, individuelles ou conjointes, lorsque les contributeurs ont droit au remboursement des frais de démantèlement jusqu'à concurrence de leurs contributions, augmenté de tout revenu réel sur ces contributions, diminué de leur part des coûts de gestion du fonds. Les contributeurs peuvent avoir une obligation d'effectuer des contributions supplémentaires, par exemple, en cas de faillite d'un autre contributeur;
 - c) fonds qui sont établis avec de multiples contributeurs pour financer leurs obligations de démantèlement individuelles ou conjointes lorsque le niveau de contributions imposé est fondé sur l'activité courante d'un contributeur et lorsque l'avantage obtenu par ce contributeur est fondé sur son activité passée. Dans de tels cas, il y a un décalage potentiel entre le montant des contributions effectuées par un contributeur (fondé sur l'activité en cours) et la valeur réalisable résultant du fonds (fondée sur l'activité passée).
3. De tels fonds présentent généralement les caractéristiques suivantes:
 - a) le fonds est géré séparément par des trustees indépendants;
 - b) les entités (les contributeurs) font des contributions au fonds, qui sont investies dans un éventail d'actifs pouvant inclure à la fois des titres de créance et de capitaux propres, et qui sont disponibles pour aider à payer les coûts de démantèlement des contributeurs. Les trustees déterminent le mode d'investissement des contributions, dans les limites fixées par les documents régissant le fonds et par toute législation applicable ou autres réglementations;

- c) l'obligation de payer des coûts de démantèlement incombe aux contributeurs. Toutefois, les contributeurs sont en mesure d'obtenir le remboursement des coûts de démantèlement auprès du fonds, à concurrence du montant le plus bas entre les coûts de démantèlement encourus et la part des actifs du fonds revenant aux contributeurs;
- d) les contributeurs peuvent avoir un accès restreint ou ne pas avoir d'accès à un excédent éventuel des actifs du fonds par rapport à ceux qui sont utilisés pour faire face aux coûts de démantèlement admissibles.

CHAMP D'APPLICATION

- 4. La présente interprétation s'applique à la comptabilisation dans les états financiers d'un contributeur des intérêts émanant de fonds de gestion dédiés au démantèlement qui présentent les deux caractéristiques suivantes:
 - a) les actifs sont gérés séparément (soit en étant détenus dans une entité juridique distincte, soit en tant qu'actifs séparés au sein d'une autre entité); et
 - b) le droit d'accès d'un contributeur aux actifs est restreint.
- 5. Une participation résiduelle dans un fonds, qui s'étend au-delà d'un droit à remboursement, tel qu'un droit contractuel à des distributions une fois que tout le démantèlement a été achevé ou lors de la liquidation du fonds, peut être un instrument de capitaux propres dans le champ d'application de l'IAS 39 et n'entrant pas dans le champ d'application de la présente interprétation.

QUESTIONS

- 6. Les questions traitées dans la présente interprétation sont:
 - a) comment un contributeur doit-il comptabiliser sa participation dans un fonds?
 - b) lorsqu'un contributeur a une obligation d'effectuer des contributions supplémentaires, par exemple en cas de faillite d'un autre contributeur, comment cette obligation doit-elle être comptabilisée?

CONSENSUS

Comptabilisation d'une participation dans un fonds

- 7. Le contributeur doit comptabiliser son obligation de payer les coûts de démantèlement comme un passif et doit comptabiliser séparément sa participation dans le fonds, à moins que le contributeur ne soit pas astreint à payer des coûts de démantèlement, et ceci même si le fonds omet de payer.
- 8. Le contributeur doit établir s'il détient le contrôle, le contrôle conjoint ou exerce une influence notable sur le fonds en se référant aux IAS 27, IAS 28, IAS 31 et SIC-12. Si tel est le cas, le contributeur doit comptabiliser sa participation dans le fonds selon ces normes.
- 9. Si un contributeur ne détient pas le contrôle, le contrôle conjoint ou n'exerce pas d'influence notable sur le fonds, le contributeur doit comptabiliser le droit de recevoir le remboursement du fonds en tant que remboursement selon l'IAS 37. Ce remboursement doit être évalué au plus bas:
 - a) du montant de l'obligation de démantèlement comptabilisée; et
 - b) de la part du contributeur de la juste valeur des actifs nets du fonds attribuables aux contributeurs.

Les variations de la valeur comptable du droit à recevoir un remboursement autres que les contributions versées au fonds et les paiements en provenance du fonds doivent être comptabilisées en résultat de la période au cours de laquelle ces variations surviennent.

Comptabilisation au titre des obligations d'effectuer des contributions supplémentaires

10. Lorsqu'un contributeur a une obligation d'effectuer des contributions supplémentaires, par exemple, en cas de faillite d'un autre contributeur ou si la valeur des actifs de placement détenus par le fonds diminue jusqu'à ce qu'ils soient insuffisants pour remplir les obligations de remboursement du fonds, cette obligation est un passif éventuel qui entre dans le champ d'application de l'IAS 37. Le contributeur ne doit comptabiliser un passif que lorsqu'il est probable que des contributions supplémentaires seront effectuées.

Informations à fournir

11. Un contributeur doit fournir des informations sur la nature de sa participation dans un fonds et sur toutes restrictions à l'accès aux actifs du fonds.
12. Lorsqu'un contributeur a une obligation d'effectuer des contributions supplémentaires potentielles qui ne sont pas comptabilisées en tant que passif (voir paragraphe 10), il doit fournir les informations imposées par les dispositions du paragraphe 86 de l'IAS 37.
13. Lorsqu'un contributeur comptabilise sa participation dans le fonds selon le paragraphe 9, il doit fournir les informations imposées par les dispositions du paragraphe 85(c) de l'IAS 37.

DATE D'ENTRÉE EN VIGUEUR

14. Une entité doit appliquer la présente interprétation au titre des périodes annuelles ouvertes à compter du 1^{er} janvier 2006. Une application anticipée est encouragée. Si une entité applique la présente interprétation au titre d'une période ouverte avant le 1^{er} janvier 2006, elle doit l'indiquer.

TRANSITION

15. Les changements de méthodes comptables doivent être comptabilisés selon les dispositions de l'IAS 8.
-

Annexe

Amendements à l'IAS 39 Instruments financiers: comptabilisation et évaluation

Les amendements présentés dans cette annexe doivent être appliqués au titre de périodes annuelles ouvertes à compter du 1^{er} janvier 2006. Si une entité applique la présente interprétation au titre d'une période antérieure, ces amendements doivent être appliqués à cette période antérieure.

A1. Dans le paragraphe 2 de l'IAS 39 *Instruments financiers: comptabilisation et évaluation*, un nouvel alinéa 2 lettre j) est ajouté comme suit:

2. La présente norme doit être appliquée par toutes les entités à tous les types d'instruments financiers excepté:

...

j) les droits à des paiements pour rembourser l'entité des dépenses qu'elle est tenue de faire pour éteindre un passif qu'elle comptabilise comme provision selon l'IAS 37 Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels, ou qu'elle a comptabilisé en tant que provision selon l'IAS 37 dans une période antérieure.