

Janvier 2021

Normes IFRS[®] Exposé-sondage ED/2021/1
Exemples illustratifs

Actifs réglementaires et passifs réglementaires

Date limite de réception des commentaires : le 30 juillet 2021

La fin de la période de commentaires était auparavant fixée au 30 juin 2021

Exposé-sondage

Exemples illustratifs

Actifs réglementaires et passifs réglementaires

Date limite de réception des commentaires : le 30 juillet 2021

La fin de la période de commentaires était auparavant fixée au 30 juin 2021

These Illustrative Examples accompany the Exposure Draft ED/2021/1 *Regulatory Assets and Regulatory Liabilities* (issued January 2021; see separate booklet). Comments need to be received by **30 July 2021** and should be submitted by email to commentletters@ifrs.org or online at <https://www.ifrs.org/projects/open-for-comment/>.

All comments will be on the public record and posted on our website at www.ifrs.org unless the respondent requests confidentiality. Such requests will not normally be granted unless supported by a good reason, for example, commercial confidence. Please see our website for details on this policy and on how we use your personal data.

Disclaimer: To the extent permitted by applicable law, the Board and the IFRS Foundation (Foundation) expressly disclaim all liability howsoever arising from this publication or any translation thereof whether in contract, tort or otherwise to any person in respect of any claims or losses of any nature including direct, indirect, incidental or consequential loss, punitive damages, penalties or costs.

Information contained in this publication does not constitute advice and should not be substituted for the services of an appropriately qualified professional.

Copyright © 2021 IFRS Foundation

All rights reserved. Reproduction and use rights are strictly limited. Please contact the Foundation for further details at permissions@ifrs.org.

Copies of Board publications may be ordered from the Foundation by emailing customerservices@ifrs.org or visiting our shop at <https://shop.ifrs.org>.

The French translation of the illustrative examples contained in this publication has not been approved by a review committee appointed by the IFRS Foundation. The French translation is copyright of the IFRS Foundation.



The Foundation has trade marks registered around the world including 'IAS®', 'IASB®', the IASB® logo, 'IFRIC®', 'IFRS®', the IFRS® logo, 'IFRS for SMEs®', the IFRS for SMEs® logo, the 'Hexagon Device', 'International Accounting Standards®', 'International Financial Reporting Standards®', 'NIIF®' and 'SIC®'. Further details of the Foundation's trade marks are available from the Foundation on request.

The Foundation is a not-for-profit corporation under the General Corporation Law of the State of Delaware, USA and operates in England and Wales as an overseas company (Company number: FC023235) with its principal office in the Columbus Building, 7 Westferry Circus, Canary Wharf, London, E14 4HD.

Exposé-sondage

Exemples illustratifs

Actifs réglementaires et passifs réglementaires

Date limite de réception des commentaires : le 30 juillet 2021

La fin de la période de commentaires était auparavant fixée au 30 juin 2021

Les présents exemples illustratifs accompagnent l'exposé-sondage ES/2021/1 *Actifs réglementaires et passifs réglementaires* (publié en janvier 2021 ; voir document distinct). Les commentaires doivent être reçus d'ici le **30 juillet 2021** et transmis par voie électronique, à commentletters@ifrs.org, ou soumis en ligne, à l'adresse <https://www.ifrs.org/projects/open-for-comment/>.

Tous les commentaires seront rendus publics et mis en ligne sur notre site Web, à www.ifrs.org, à moins que les répondants ne demandent qu'ils demeurent confidentiels en invoquant des raisons pertinentes, tel le secret commercial. Voir notre site Web pour obtenir de plus amples informations à ce sujet ou pour prendre connaissance de notre politique de protection des renseignements personnels.

Avis de non-responsabilité : Dans la mesure permise par les lois applicables, l'IASB et l'IFRS Foundation déclinent toute responsabilité contractuelle ou extracontractuelle vis-à-vis de qui que ce soit relativement aux réclamations ou dommages de quelque nature que ce soit, y compris les dommages directs et indirects, les dommages-intérêts punitifs, les pénalités et les frais, pouvant découler de la présente publication ou d'une traduction de celle-ci.

Les informations contenues dans la présente publication n'ont pas valeur de conseil et ne sauraient se substituer aux services d'un professionnel ayant les compétences appropriées.

© 2021 IFRS Foundation

Tous droits réservés. Les droits de reproduction et d'utilisation sont strictement limités. Pour de plus amples renseignements, bien vouloir communiquer avec l'IFRS Foundation à l'adresse permissions@ifrs.org.

Il est possible d'obtenir des exemplaires des publications de l'IASB auprès de l'IFRS Foundation. S'adresser à customerservices@ifrs.org ou visiter notre boutique en ligne à <https://shop.ifrs.org>.

La traduction française des présents exemples illustratifs n'a pas été approuvée par un comité de révision désigné par l'IFRS Foundation. L'IFRS Foundation est titulaire des droits d'auteur de cette traduction française.



L'IFRS Foundation est titulaire de marques de commerce qu'elle a déposées dans le monde entier, dont « IAS® », « IASB® », le logo « IASB® », « IFRIC® », « IFRS® », le logo « IFRS® », « IFRS for SMEs® », le logo « IFRS for SMEs® », le logo « Hexagon Device », « International Accounting Standards® », « International Financial Reporting Standards® », « NIIF® » et « SIC® ». Des renseignements supplémentaires concernant les marques de commerce de l'IFRS Foundation sont disponibles auprès de celle-ci.

L'IFRS Foundation est une organisation à but non lucratif constituée en vertu de la General Corporation Law de l'État du Delaware, aux États-Unis, qui exerce ses activités en Angleterre et au Pays de Galles en tant que société étrangère (numéro : FC023235), et dont le bureau principal est situé au Columbus Building, 7 Westferry Circus, Canary Wharf, Londres, E14 4HD.

SOMMAIRE

	<i>à partir du paragraphe</i>
INTRODUCTION	IE1
EXEMPLE 1 ÉCARTS SUR COÛT DES INTRANTS ET SUR QUANTITÉ	IE2
EXEMPLE 2A ÉCARTS SUR QUANTITÉ QUI INFLUENT SUR LE RECOUVREMENT D'UNE IMMOBILISATION CORPORELLE	IE16
EXEMPLE 2B DURÉE DE RECOUVREMENT PLUS LONGUE QUE LA DURÉE D'UTILITÉ DE L'ACTIF	IE30
EXEMPLE 2C DURÉE DE RECOUVREMENT PLUS COURTE QUE LA DURÉE D'UTILITÉ DE L'ACTIF	IE38
EXEMPLE 3 RENDEMENTS RÉGLEMENTAIRES SE RATTACHANT À UN ACTIF QUI N'EST PAS ENCORE PRÊT À ÊTRE MIS EN SERVICE	IE46
EXEMPLE 4 ÉLÉMENTS AYANT UNE INCIDENCE SUR LES TARIFS RÉGLEMENTÉS SEULEMENT LORSQUE LA TRÉSORERIE S'Y RAPPORTANT A ÉTÉ VERSÉE OU REÇUE	IE56
EXEMPLE 5 TAUX D'INTÉRÊT RÉGLEMENTAIRE INÉGAL	IE68
EXEMPLE 6A FINANCEMENT D'UN ACTIF REÇU D'AVANCE DE CLIENTS	IE76
EXEMPLE 6B FINANCEMENT D'UN ACTIF REÇU D'AVANCE DE FAÇON INDIRECTE DE CLIENTS	IE86
EXEMPLE 7A EXEMPLES DE CIRCONSTANCES QUI DONNENT LIEU À DES ACTIFS RÉGLEMENTAIRES	7A.1
EXEMPLE 7B EXEMPLES DE CIRCONSTANCES QUI DONNENT LIEU À DES PASSIFS RÉGLEMENTAIRES	7B.1
EXEMPLE 7C EXEMPLES DE CIRCONSTANCES QUI NE DONNENT LIEU NI À DES ACTIFS RÉGLEMENTAIRES NI À DES PASSIFS RÉGLEMENTAIRES	7C.1

Exposé-sondage

IFRS X Actifs réglementaires et passifs réglementaires

Exemples illustratifs

Les exemples qui suivent accompagnent IFRS X [en projet], mais n'en font pas partie intégrante. Ils visent à illustrer certains aspects de cette norme [en projet] et non pas à fournir des commentaires interprétatifs.

Introduction

- IE1 Pour souci de simplicité, dans les exemples qui suivent, sauf indication contraire :
- (a) on suppose que l'entité n'a pas d'autres actifs ou passifs réglementaires que ceux décrits dans l'exemple ;
 - (b) on suppose que les flux de trésorerie découlant d'actifs réglementaires ou de passifs réglementaires sont compris dans le périmètre de l'accord réglementaire ;
 - (c) on suppose que le taux d'intérêt réglementaire prévu par l'accord réglementaire pour un actif réglementaire est suffisant ;
 - (d) on suppose que les entités appliquent le modèle du coût selon IAS 16 *Immobilisations corporelles* ;
 - (e) on suppose que si l'exemple porte sur un actif qui n'est pas encore prêt à être mis en service dans une période donnée, l'entité n'en continue pas moins pendant cette période de fournir des biens ou des services aux clients au moyen d'autres actifs ;
 - (f) on suppose que tous les produits des activités ordinaires sont comptabilisés immédiatement après la fourniture des biens ou services ;
 - (g) tous les montants sont libellés en « unités monétaires » (UM) et arrondis au nombre entier le plus près ;
 - (h) on ne tient pas compte de l'impôt sur le résultat.

Exemple 1 Écarts sur coût des intrants et sur quantité

IE2 L'exemple 1 illustre les dispositions de la norme [en projet] relatives à l'identification, à la comptabilisation et à l'évaluation des actifs réglementaires découlant des écarts sur coût et écarts sur quantité.

Mise en situation

IE3 L'entité A fournit des biens ou services à ses clients en vertu d'un accord réglementaire. La fourniture des biens ou services par l'entité A a commencé le premier jour de l'année 1.

IE4 L'accord réglementaire donne à l'entité le droit de recouvrer le coût réel des intrants engagé pour fournir les biens ou services aux clients. Le tarif réglementé à facturer aux clients au cours de l'année 1 est établi à 2,70 UM l'unité, en fonction de ce qui suit :

- (a) coût variable estimatif des intrants de 200 UM ;
- (b) coût fixe estimatif des intrants de 70 UM ;
- (c) quantité estimative de 100 unités à fournir dans l'année 1.

Tableau 1.1 Tarif réglementé par unité			
	Coût par unité	Unités	Total
	En UM		En UM
Coût variable des intrants	2,00	100	200
Coût fixe des intrants	-	-	70
Coût total des intrants			270
Quantité estimative		100	
Tarif réglementé par unité			2,70

IE5 Selon l'accord réglementaire, les écarts entre le coût estimatif des intrants et le coût réel des intrants engagé par l'entité (écarts sur coût) ainsi que les déficits de recouvrement (ou excédents de recouvrement) du coût des intrants découlant d'écarts entre la quantité estimative et la quantité réelle de biens ou services fournis aux clients (écarts sur quantité) doivent être ajoutés (ou déduits) dans le calcul du tarif réglementé facturé aux clients l'année suivante. L'accord réglementaire prévoit l'application (l'imputation) d'un taux d'intérêt réglementaire de 5 % à tout solde non recouvré (ou non acquitté) en début d'année.

IE6 La quantité de biens ou services fournis au cours de l'année 1 est inférieure à celle qui avait été estimée : l'entité A a fourni seulement 90 unités aux clients. Par conséquent, l'entité A a comptabilisé des produits des activités ordinaires de 243 UM au cours de l'année 1 en application d'IFRS 15 *Produits des activités ordinaires tirés de contrats conclus avec des clients*.

Tableau 1.2 Produits des activités ordinaires comptabilisés pour l'année 1	
	Total
Tarif réglementé par unité (en UM)	2,70
Unités fournies	90
Produits des activités ordinaires pour l'année 1 (en UM)	243

IE7 Pour l'année 1, l'entité A a également comptabilisé en charges, en application des normes IFRS, un coût variable et un coût fixe des intrants plus élevés que prévu.

	Coût par unité En UM	Unités	Total En UM
Coût variable des intrants	2,50	90	225
Coût fixe des intrants	-	-	75
Coût total des intrants comptabilisé en charges			300

IE8 L'accord réglementaire donne à l'entité A le droit d'ajouter, dans le calcul des tarifs réglementés à facturer aux clients pour les biens ou services fournis dans l'année 2, un montant lui permettant de recouvrer les écarts sur coût et écarts sur quantité (lesquels totalisent 57 UM) de l'année 1, majoré d'un intérêt réglementaire de 5 %.

IE9 Pour l'année 2, le coût réel des intrants engagé par l'entité A s'est à nouveau établi à 300 UM, mais une quantité réelle de 100 unités a été fournie aux clients. Aucun écart sur coût ou écart sur quantité n'a été enregistré pour l'année 2, puisque les tarifs réglementés de l'année tiennent compte du coût estimatif des intrants de 300 UM et de la quantité estimative à fournir de 100 unités. Les tarifs réglementés de l'année 2 comprennent en outre un montant de 60 UM devant servir au recouvrement des écarts de l'année 1, qui totalisent 57 UM et auxquels s'ajoute un intérêt réglementaire de 3 UM (5 % × 57 UM).

Analyse

IE10 Selon les paragraphes B2 à B27 de la norme [en projet], la contrepartie totale autorisée pour les biens ou services fournis dans l'année 1 et l'année 2 consiste en ce qui suit :

- (a) le montant permettant le recouvrement des charges autorisées engagées pour fournir les biens ou services — c'est-à-dire le coût réel des intrants de 300 UM engagé par l'entité pour l'année 1 et pour l'année 2 ;
- (b) des produits d'intérêts réglementaires au taux de 5 %, comptabilisés dans l'année 2 au titre des écarts, que l'entité A a le droit d'inclure dans le calcul des tarifs réglementés à facturer aux clients dans l'année 2.

IE11 De la contrepartie totale autorisée pour les biens ou services fournis dans l'année 1, seul un montant de 243 UM a été inclus dans les produits des activités ordinaires de l'année. Le reste de la contrepartie totale autorisée (57 UM sur 300 UM) sera inclus dans les produits des activités ordinaires ultérieurement (année 2). À la fin de l'année 1, l'entité A comptabilise, en application du paragraphe 16(c) de la norme [en projet], un actif réglementaire de 57 UM, qu'elle recouvrera en ajoutant ce montant (majoré de l'intérêt réglementaire) dans le calcul des tarifs réglementés pour les biens ou services à fournir dans l'année 2.

IE12 Si aucune autre transaction n'avait lieu dans l'année 1 et l'année 2, l'état de la performance financière de l'entité A pour ces deux années prendrait la forme illustrée dans le tableau 1.4.

En UM	Année 1	Année 2
Produits des activités ordinaires	243	360
Produits réglementaires (charges réglementaires)	57	(57)
	300	303
Charge au titre du coût des intrants	(300)	(300)
Bénéfice	-	3

IE13 Le bénéfice de l'année 2 équivaut aux produits d'intérêts réglementaires comptabilisés cette année-là pour refléter l'indemnisation à laquelle l'entité A a droit pour le délai de recouvrement des écarts découlant de la fourniture des biens ou services dans l'année 1.

- IE14 L'entité A présente un rapprochement de la valeur comptable de cet actif réglementaire, conformément au paragraphe 83 de la norme [en projet]. Ce rapprochement peut prendre la forme illustrée dans le tableau 1.5.

Tableau 1.5 Rapprochement de la valeur comptable de l'actif réglementaire		
<i>En UM</i>	Année 1	Année 2
Valeur comptable à l'ouverture	-	57
Montant comptabilisé	57	-
Produits d'intérêts réglementaires	-	3
Recouvrement	-	(60)
Valeur comptable à la clôture	57	-

- IE15 L'entité A évalue l'actif réglementaire en actualisant tous les flux de trésorerie futurs estimés qui en découlent (les flux de trésorerie futurs sont estimés, s'ils ne font l'objet d'aucune incertitude, à 60 UM). Il est expliqué, au paragraphe 49 de la norme [en projet], que, parce que le taux d'intérêt réglementaire correspond également au taux d'actualisation, la valeur actualisée des flux de trésorerie futurs (57 UM) au moment de la comptabilisation initiale équivaut à la somme des flux de trésorerie futurs, exclusion faite des flux de trésorerie liés à l'intérêt réglementaire (57 UM = 60 UM – 3 UM).

Exemple 2A Écarts sur quantité qui influent sur le recouvrement d'une immobilisation corporelle

- IE16 L'exemple 2A illustre les dispositions de la norme [en projet] relatives à l'identification, à la comptabilisation et à l'évaluation des actifs ou passifs réglementaires découlant des écarts sur quantité qui influent sur le rythme attendu de recouvrement du coût d'une immobilisation corporelle.

Mise en situation

- IE17 L'entité B fournit des biens ou services à ses clients en vertu d'un accord réglementaire. La fourniture des biens ou services par l'entité B a commencé le premier jour de l'année 1.
- IE18 L'entité B a une immobilisation corporelle qu'elle utilise pour fournir les biens ou services. Au cours de l'année 0, l'entité a achevé la construction de cet actif, qui était prêt à être mis en service le dernier jour de la même année.
- IE19 À des fins réglementaires et en application d'IAS 16, le coût de l'immobilisation corporelle a été établi à 1 000 UM. L'immobilisation corporelle, dont la durée d'utilité est de cinq ans, est amortie par l'entité sur cette période selon la méthode linéaire.
- IE20 L'accord réglementaire donne à l'entité B le droit :
- de recouvrer le coût de l'immobilisation corporelle uniformément sur sa durée d'utilité de cinq ans, par l'intermédiaire des tarifs réglementés facturés aux clients ;
 - d'ajouter dans le calcul des tarifs réglementés facturés aux clients chaque année un rendement réglementaire correspondant à 8 % du solde non recouvré de l'immobilisation corporelle au début de l'année.

IE21 Les estimations des montants qui se rapportent à l'immobilisation corporelle et seront inclus dans les tarifs réglementés à facturer aux clients sont présentées dans le tableau 2A.1.

<i>En UM</i>	Année 1	Année 2	Année 3	Année 4	Année 5
Solde d'ouverture	1 000	800	600	400	200
Rendement réglementaire	80	64	48	32	16
Estimations des montants à inclure dans les tarifs réglementés ^(a)	(280)	(264)	(248)	(232)	(216)
Solde de clôture	800	600	400	200	-
(a)	Correspondent à la somme du coût de l'immobilisation corporelle recouvré par année (200 UM) et du rendement réglementaire que l'entité a le droit d'ajouter dans les tarifs réglementés à facturer aux clients pour la même année.				

IE22 Lorsque la quantité réelle fournie aux clients diffère de la quantité préalablement estimée par l'entité, l'écart sur quantité entraîne un déficit ou un excédent de recouvrement de la contrepartie totale autorisée. L'accord réglementaire précise que le déficit de recouvrement, ou l'excédent de recouvrement, sera ajouté, ou déduit, dans le calcul des tarifs réglementés à facturer aux clients au cours de l'année suivante.

IE23 Par souci de simplicité, cet exemple ne tient pas compte de l'intérêt réglementaire sur les soldes non recouverts, ou non acquittés, qui découlent des écarts sur quantité. Cet exemple ne tient pas compte non plus des autres ajustements qu'il faudrait apporter à la valeur comptable de l'actif réglementaire si l'accord réglementaire prévoyait un taux d'intérêt réglementaire qui n'est pas suffisant pour indemniser l'entité B pour la valeur temps de l'argent et l'incertitude entourant le montant et l'échéancier des flux de trésorerie futurs découlant de cet actif réglementaire.

IE24 Le tableau 2A.2 présente l'écart entre l'estimation par l'entité B du nombre d'unités qu'elle fournira chaque année au cours des années 1 à 5 et la quantité réelle de biens ou services fournis.

<i>En unités</i>	Année 1	Année 2	Année 3	Année 4	Année 5
Quantité estimée	100	110	120	90	80
Quantité réelle	90	115	115	100	80
Écart	(10)	5	(5)	10	-

IE25 Compte tenu de ces écarts sur quantité, les produits des activités ordinaires réels diffèrent des produits des activités ordinaires préalablement estimés pour les années 1 à 5.

Tableau 2A.3 Écarts entre les produits des activités ordinaires réels et les produits des activités ordinaires préalablement estimés pour les années 1 à 5					
<i>En UM</i>	Année 1	Année 2	Année 3	Année 4	Année 5
Estimations des montants à inclure dans les tarifs réglementés avant le recouvrement des écarts des années antérieures (tableau 2A.1)	280	264	248	232	216
Recouvrement (acquittement) prévu de l'écart de l'année antérieure	-	28	(13)	10	(27)
Produits des activités ordinaires estimés (a)	280	292	235	242	189
Quantité estimée (tableau 2A.2)	100	110	120	90	80
Tarif réglementé par unité (b)	2,80	2,65	1,96	2,69	2,36
Quantité réelle (c) (tableau 2A.2)	90	115	115	100	80
Produits des activités ordinaires réels (d = b × c)	252	305	225	269	189
Écart = (a – d)	28	(13)	10	(27)	-

Analyse

IE26 L'entité B détermine, en application des paragraphes B2 à B27 de la norme [en projet], que la contrepartie totale autorisée pour les biens ou services fournis dans les années 1 à 5 consiste en ce qui suit :

- (a) le montant permettant le recouvrement des charges autorisées engagées pour fournir les biens ou services — c'est-à-dire la charge d'amortissement de 200 UM par année comptabilisée au titre de l'immobilisation corporelle ;
- (b) le rendement réglementaire correspondant à 8 % du solde d'ouverture de l'immobilisation corporelle. Ce rendement réglementaire fait partie de la contrepartie totale autorisée pour les biens ou services fournis pendant l'année au cours de laquelle l'entité a le droit, en vertu de l'accord réglementaire, d'ajouter le rendement réglementaire dans le calcul des tarifs réglementés.

<i>En UM</i>	Année 1	Année 2	Année 3	Année 4	Année 5	Total
Charges autorisées — charge d'amortissement	200	200	200	200	200	1 000
Rendement réglementaire (tableau 2A.1)	80	64	48	32	16	240
Contrepartie totale autorisée	280	264	248	232	216	1 240
Produits des activités ordinaires (tableau 2A.3)	252	305	225	269	189	1 240
Produits réglementaires (charges réglementaires)	28	(41)	23	(37)	27	-
Dont :						
Déficit de recouvrement : partie de la contrepartie totale autorisée qui sera ultérieurement incluse dans les produits des activités ordinaires	28	-	10	-	-	38
Excédent de recouvrement : produits des activités ordinaires qui feront ultérieurement partie de la contrepartie totale autorisée	-	(13)	-	(27)	-	(40)
Recouvrement ou acquittement prévu des écarts de l'année antérieure	-	(28)	13	(10)	27	2

IE27 Si aucune autre transaction n'avait lieu dans les années 1 à 5, l'état de la performance financière de l'entité B pour ces années prendrait la forme illustrée dans le tableau 2A.5.

Tableau 2A.5 Bénéfice pour les années 1 à 5						
<i>En UM</i>	Année 1	Année 2	Année 3	Année 4	Année 5	Total
Produits des activités ordinaires (tableau 2A.3)	252	305	225	269	189	1 240
Produits réglementaires (charges réglementaires) (tableau 2A.4)	28	(41)	23	(37)	27	-
	280	264	248	232	216	1 240
Amortissement	(200)	(200)	(200)	(200)	(200)	(1 000)
Bénéfice	80	64	48	32	16	240

IE28 Dans cet exemple, le bénéfice respectif des années 1 à 5 équivaut au rendement réglementaire sur l'immobilisation corporelle que l'entité a le droit, en vertu de l'accord réglementaire, d'ajouter dans le calcul des tarifs réglementés à facturer aux clients pour les biens ou services fournis au cours de la même année.

IE29 L'entité B présente des rapprochements de la valeur comptable des actifs réglementaires et des passifs réglementaires, conformément au paragraphe 83 de la norme [en projet]. Ces rapprochements peuvent prendre la forme illustrée dans les tableaux 2A.6 et 2A.7.

Tableau 2A.6 Rapprochement de la valeur comptable des actifs réglementaires						
<i>En UM</i>	Année 1	Année 2	Année 3	Année 4	Année 5	
Valeur comptable à l'ouverture	-	28	-	10	-	
Montant comptabilisé	28	-	10	-	-	
Produits d'intérêts réglementaires ^(a)	-	-	-	-	-	
Recouvrement	-	(28)	-	(10)	-	
Valeur comptable à la clôture	28	-	10	-	-	
(a)	Voir paragraphe IE23.					

Tableau 2A.7 Rapprochement de la valeur comptable des passifs réglementaires						
<i>En UM</i>	Année 1	Année 2	Année 3	Année 4	Année 5	
Valeur comptable à l'ouverture	-	-	(13)	-	(27)	
Montant comptabilisé	-	(13)	-	(27)	-	
Charges d'intérêts réglementaires ^(a)	-	-	-	-	-	
Acquittement	-	-	13	-	27	
Valeur comptable à la clôture	-	(13)	-	(27)	-	
(a)	Voir paragraphe IE23.					

Exemple 2B Durée de recouvrement plus longue que la durée d'utilité de l'actif

IE30 L'exemple 2B illustre les dispositions de la norme [en projet] relatives à l'identification, à la comptabilisation et à l'évaluation d'un actif réglementaire auquel donne lieu l'accord réglementaire qui prévoit, pour une immobilisation corporelle, une durée de recouvrement plus longue que la durée d'utilité de l'actif.

Mise en situation

IE31 La situation dans l'exemple 2B est la même que dans l'exemple 2A, hormis le fait que :

- l'immobilisation corporelle a une durée d'utilité de quatre ans et que l'entité comptabilise la charge d'amortissement sur cette durée d'utilité selon la méthode linéaire. L'entité est cependant tenue, en vertu de l'accord réglementaire, d'ajouter dans la base de tarification le coût de l'actif à recouvrer uniformément sur cinq ans par l'intermédiaire des tarifs réglementés facturés aux clients, comme le montre le tableau 2A.1 ;
- les quantités réelles fournies aux clients sont égales aux quantités estimées, de sorte qu'aucun écart sur quantité n'est enregistré dans les années 1 à 5.

Analyse

IE32 Selon les paragraphes B2 à B27 de la norme [en projet], la contrepartie totale autorisée pour les biens ou services fournis dans les années 1 à 5 consiste en ce qui suit :

- le montant permettant le recouvrement des charges autorisées engagées pour fournir les biens ou services — c'est-à-dire la charge d'amortissement de 250 UM par année comptabilisée au titre de l'immobilisation corporelle pour les années 1 à 4 ;
- un rendement réglementaire correspondant à 8 % du solde non recouvré de la base de tarification au début de l'année. Ce rendement réglementaire fait partie de la contrepartie totale autorisée pour les biens ou services fournis pendant l'année au cours de laquelle l'entité peut, en vertu de l'accord réglementaire, inclure le rendement réglementaire dans le calcul des tarifs réglementés.

<i>En UM</i>	Année 1	Année 2	Année 3	Année 4	Année 5	Total
Charges autorisées – charge d'amortissement	250	250	250	250	-	1 000
Rendement réglementaire (tableau 2A.1)	80	64	48	32	16	240
Contrepartie totale autorisée	330	314	298	282	16	1 240
Produits des activités ordinaires (tableau 2A.1)	280	264	248	232	216	1 240
Produits réglementaires (charges réglementaires)	50	50	50	50	(200)	-
Dont :						
Déficit de recouvrement : partie de la contrepartie totale autorisée qui sera ultérieurement incluse dans les produits des activités ordinaires	50	50	50	50	-	200
Recouvrement de l'actif réglementaire	-	-	-	-	(200)	(200)

- IE33 La durée de recouvrement de l'actif étant plus longue que sa durée d'utilité, une partie de la contrepartie totale autorisée pour les biens ou services fournis dans les années 1 à 4 sera incluse dans les produits des activités ordinaires de l'année 5. L'entité B comptabilise donc un actif réglementaire dans l'année 1. Au cours des années 2 à 4, la valeur comptable de l'actif réglementaire augmente en raison de l'augmentation du montant que l'entité B a le droit d'ajouter dans le calcul des tarifs réglementés à facturer aux clients dans l'année 5.
- IE34 L'entité B évalue l'actif réglementaire en actualisant tous les flux de trésorerie futurs estimés qui en découlent. Il est expliqué, au paragraphe 49 de la norme [en projet], que, parce que le taux d'intérêt réglementaire correspond également au taux d'actualisation, la valeur actualisée des flux de trésorerie futurs équivaut à la somme des flux de trésorerie futurs, exclusion faite des flux de trésorerie futurs liés à l'intérêt réglementaire. Il en sera de même, comme l'indique ce paragraphe, pour l'évaluation ultérieure si, en outre, l'intérêt réglementaire est recouvré ou acquitté pendant la période où il court. Ainsi, à la fin de l'année 4, si les flux de trésorerie découlant de l'actif réglementaire ne font l'objet d'aucune incertitude, la valeur actualisée des flux de trésorerie futurs s'établit à 200 UM (216 UM – 16 UM).
- IE35 Si aucune autre transaction n'avait lieu dans les années 1 à 5, l'état de la performance financière de l'entité B prendrait la forme illustrée dans le tableau 2B.2.

<i>En UM</i>	Année 1	Année 2	Année 3	Année 4	Année 5	Total
Produits des activités ordinaires ^(a)	280	264	248	232	216	1 240
Produits réglementaires (charges réglementaires) (tableau 2B.1)	50	50	50	50	(200)	-
	330	314	298	282	16	1 240
Charge d'amortissement	(250)	(250)	(250)	(250)	-	(1 000)
Bénéfice	80	64	48	32	16	240
(a)	Les produits des activités ordinaires de l'année 5 correspondent aux montants facturés aux clients pour les biens ou services fournis au moyen d'autres actifs (l'immobilisation corporelle ayant atteint la fin de sa durée d'utilité au cours de l'année 4).					

- IE36 Le bénéfice pour les années 1 à 5 équivaut au rendement réglementaire sur la base de tarification que l'entité a le droit, en vertu de l'accord réglementaire, d'ajouter dans le calcul des tarifs réglementés facturés aux clients pour les biens ou services fournis pendant ces années. Ce rendement réglementaire a deux composantes, qui sont décrites aux paragraphes B24 à B26 de la norme [en projet] et présentées dans le tableau 2B.3.

<i>En UM</i>	Année 1	Année 2	Année 3	Année 4	Année 5	Total
Produits d'intérêts réglementaires ^(a)	-	4	8	12	16	40
Rendement réglementaire sur la base de tarification, exclusion faite de l'actif réglementaire ^(b)	80	60	40	20	-	200
	80	64	48	32	16	240
(a)	Le taux d'intérêt réglementaire appliqué à l'actif réglementaire correspond au rendement réglementaire applicable à la base de tarification dont l'actif réglementaire fait partie. Ainsi, les produits d'intérêts réglementaires correspondent, pour chaque année, à 8 % de la valeur comptable de l'actif réglementaire à l'ouverture, comme le montre le tableau 2B.4.					
(b)	Calculé en appliquant un taux de rendement réglementaire de 8 % au solde non recouvré de la base de tarification au début de l'année, exclusion faite du solde se rattachant à l'actif réglementaire (8 % appliqué, dans ce cas, à un montant équivalant à la valeur comptable du solde de l'actif, en application des normes IFRS, au début de l'année).					

IE37 L'entité B présente un rapprochement de la valeur comptable de l'actif réglementaire, conformément au paragraphe 83 de la norme [en projet]. Ce rapprochement peut prendre la forme illustrée dans le tableau 2B.4.

<i>En UM</i>	Année 1	Année 2	Année 3	Année 4	Année 5
Valeur comptable à l'ouverture	-	50	100	150	200
Montant comptabilisé	50	50	50	50	-
Produits d'intérêts réglementaires	-	4	8	12	16
Recouvrement	-	(4)	(8)	(12)	(216)
Valeur comptable à la clôture	50	100	150	200	-

Exemple 2C Durée de recouvrement plus courte que la durée d'utilité de l'actif

IE38 L'exemple 2C illustre les dispositions de la norme [en projet] relatives à l'identification, à la comptabilisation et à l'évaluation d'un passif réglementaire auquel donne lieu l'accord réglementaire qui prévoit, pour une immobilisation corporelle, une durée de recouvrement plus courte que la durée d'utilité de l'actif.

Mise en situation

IE39 La situation dans l'exemple 2C est la même que dans l'exemple 2B, mais l'on suppose que l'immobilisation corporelle a une durée d'utilité de cinq ans et que l'entité comptabilise la charge d'amortissement sur cette durée d'utilité selon la méthode linéaire. L'entité est cependant tenue, en vertu de l'accord réglementaire, d'ajouter dans la base de tarification le coût de l'actif à recouvrer uniformément sur quatre ans par l'intermédiaire des tarifs réglementés facturés aux clients. Les produits des activités ordinaires qui en découlent pour les années 1 à 5 sont présentés dans le tableau 2C.1.

<i>En UM</i>	Année 1	Année 2	Année 3	Année 4	Année 5	Total
Recouvrement de la base de tarification	250	250	250	250	-	1 000
Rendement réglementaire	80	60	40	20	-	200
Produits des activités ordinaires	330	310	290	270	-	1 200

Analyse

IE40 Selon les paragraphes B2 à B27 de la norme [en projet], la contrepartie totale autorisée pour les biens ou services fournis dans les années 1 à 5 consiste en ce qui suit :

- le montant permettant le recouvrement des charges autorisées engagées pour fournir les biens ou services — c'est-à-dire la charge d'amortissement de 200 UM par année comptabilisée au titre de l'immobilisation corporelle pour les années 1 à 5 ;
- un rendement réglementaire correspondant à 8 % du solde non recouvré de la base de tarification au début de l'année. Ce rendement réglementaire fait partie de la contrepartie totale autorisée pour les biens ou services fournis pendant l'année au cours de laquelle l'entité peut, en vertu de l'accord réglementaire, ajouter le rendement réglementaire dans le calcul des tarifs réglementés.

<i>En UM</i>	Année 1	Année 2	Année 3	Année 4	Année 5	Total
Charges autorisées – charge d’amortissement	200	200	200	200	200	1 000
Rendement réglementaire (tableau 2C.1)	80	60	40	20	-	200
Contrepartie totale autorisée	280	260	240	220	200	1 200
Produits des activités ordinaires (tableau 2C.1)	330	310	290	270	-	1 200
Produits réglementaires (charges réglementaires)	(50)	(50)	(50)	(50)	200	-
Dont :						
Excédent de recouvrement : produits des activités ordinaires qui feront ultérieurement partie de la contrepartie totale autorisée	(50)	(50)	(50)	(50)	-	(200)
Acquittement du passif réglementaire	-	-	-	-	200	200

- IE41 La durée de recouvrement de l’actif réglementaire est plus courte que sa durée d’utilité, de sorte qu’une partie des produits des activités ordinaires des années 1 à 4 fera partie de la contrepartie totale autorisée pour les biens ou services à fournir dans l’année 5. L’entité B comptabilise donc un passif réglementaire dans l’année 1. Au cours des années 2 à 4, la valeur comptable du passif réglementaire augmente en raison de l’augmentation du montant que l’entité B est tenue de déduire dans le calcul des tarifs réglementés à facturer aux clients dans l’année 5.
- IE42 L’entité B évalue le passif réglementaire en actualisant tous les flux de trésorerie futurs estimés qui en découlent. Il est expliqué, au paragraphe 49 de la norme [en projet], que, parce que le taux d’intérêt réglementaire correspond également au taux d’actualisation, la valeur actualisée des flux de trésorerie futurs équivaut à la somme des flux de trésorerie futurs, exclusion faite des flux de trésorerie futurs liés à l’intérêt réglementaire. Il en sera de même, comme l’indique ce paragraphe, pour l’évaluation ultérieure si, en outre, l’intérêt réglementaire est recouvré ou acquitté pendant la période où il court. Ainsi, à la fin de l’année 4, si les flux de trésorerie découlant du passif réglementaire ne font l’objet d’aucune incertitude, la valeur actualisée des flux de trésorerie futurs s’établit à 200 UM (216 UM – 16 UM).
- IE43 Si aucune autre transaction n’avait lieu dans les années 1 à 5, l’état de la performance financière de l’entité B pour ces années prendrait la forme illustrée dans le tableau 2C.3.

<i>En UM</i>	Année 1	Année 2	Année 3	Année 4	Année 5	Total
Produits des activités ordinaires ^(a) (tableau 2C.1)	330	310	290	270	-	1 200
Produits réglementaires (charges réglementaires) (tableau 2C.2)	(50)	(50)	(50)	(50)	200	-
	280	260	240	220	200	1 200
Charge d’amortissement	(200)	(200)	(200)	(200)	(200)	(1 000)
Bénéfice	80	60	40	20	-	200

<i>En UM</i>	Année 1	Année 2	Année 3	Année 4	Année 5	Total
(a)	Les produits des activités ordinaires de l'année 5 sont de zéro puisque l'immobilisation corporelle a atteint, au cours de l'année 4, la fin de la durée de recouvrement de quatre ans prévue par l'accord réglementaire et que, par souci de simplicité, l'on ne tient pas compte dans cet exemple des produits des activités ordinaires que l'entité peut avoir comptabilisés dans l'année 5 pour la fourniture de biens ou services au moyen d'autres actifs.					

IE44 Le bénéfice pour les années 1 à 4 équivaut au rendement réglementaire sur la base de tarification que l'entité peut, en vertu de l'accord réglementaire, ajouter dans le calcul des tarifs réglementés facturés aux clients pour les biens ou services fournis pendant ces années. Ce rendement réglementaire a deux composantes, qui sont décrites aux paragraphes B24 à B26 de la norme [en projet] et présentées dans le tableau 2C.4.

<i>En UM</i>	Année 1	Année 2	Année 3	Année 4	Année 5	Total
Charges d'intérêts réglementaires ^(a)	-	(4)	(8)	(12)	(16)	(40)
Rendement réglementaire sur la base de tarification, avant déduction du passif réglementaire ^(b)	80	64	48	32	16	240
	80	60	40	20	-	200
(a)	Le taux d'intérêt réglementaire appliqué au passif réglementaire correspond au rendement réglementaire applicable à la base de tarification dont le passif réglementaire fait partie. Ainsi, les charges d'intérêts réglementaires correspondent, pour chaque année, à 8 % de la valeur comptable du passif réglementaire à l'ouverture, comme le montre le tableau 2C.5.					
(b)	Calculé en appliquant un taux de rendement réglementaire de 8 % au solde non recouvert de la base de tarification au début de l'année, avant déduction du passif réglementaire (8 % appliqué, dans ce cas, à un montant équivalant à la valeur comptable du solde de l'actif, en application des normes IFRS, au début de l'année).					

IE45 L'entité B présente un rapprochement de la valeur comptable du passif réglementaire, conformément au paragraphe 83 de la norme [en projet]. Ce rapprochement peut prendre la forme illustrée dans le tableau 2C.5.

<i>En UM</i>	Année 1	Année 2	Année 3	Année 4	Année 5
Valeur comptable à l'ouverture	-	50	100	150	200
Montant comptabilisé	50	50	50	50	-
Charges d'intérêts réglementaires	-	4	8	12	16
Acquittement	-	(4)	(8)	(12)	(216)
Valeur comptable à la clôture	50	100	150	200	-

Exemple 3 Rendements réglementaires se rattachant à un actif qui n'est pas encore prêt à être mis en service

IE46 L'exemple 3 illustre les dispositions du paragraphe B15 de la norme [en projet] relatives à l'identification, à la comptabilisation et à l'évaluation des passifs réglementaires découlant de l'accord réglementaire qui donne à l'entité le droit d'ajouter, dans le calcul des tarifs réglementés facturés aux clients, le rendement réglementaire rattaché à un actif dans une période au cours de laquelle celui-ci n'est pas encore prêt à être mis en service. Ce rendement réglementaire est par conséquent inclus dans les produits des activités ordinaires de cette période.

Mise en situation

IE47 L'entité C fournit des biens ou services à ses clients en vertu d'un accord réglementaire.

IE48 Au début de l'année 1, l'entité C termine la construction d'une immobilisation corporelle. À des fins réglementaires et en application d'IAS 16, le coût de l'immobilisation corporelle a été établi à 1 000 UM. L'immobilisation corporelle est prête à être mise en service le premier jour de l'année 2. L'amortissement, calculé par application d'IAS 16, est comptabilisé à partir de cette date sur la durée d'utilité de l'actif, de trois ans, selon la méthode linéaire.

IE49 L'accord réglementaire stipule que l'entité C doit ajouter le coût de l'immobilisation corporelle dans la base de tarification au début de l'année 1. L'entité a donc le droit de recouvrer une partie du coût avant que l'actif ne soit prêt à être mis en service. L'accord réglementaire donne également à l'entité C le droit d'ajouter un rendement réglementaire dans le calcul des tarifs réglementés à facturer aux clients pour les biens ou services fournis chaque année. Le rendement réglementaire correspond à 8 % du solde non recouvré de la base de tarification au début de l'année, et l'entité C a le droit de recouvrer le coût de l'immobilisation corporelle uniformément sur quatre ans.

IE50 Les montants qui se rapportent à l'immobilisation corporelle devant être inclus dans les tarifs réglementés à facturer aux clients sont présentés dans le tableau 3.1.

<i>En UM</i>	Pas encore prête à être mise en service		Prête à être mise en service	
	Année 1	Année 2	Année 3	Année 4
Solde d'ouverture	1 000	750	500	250
Rendement réglementaire	80	60	40	20
Montants qu'il est prévu d'inclure dans les tarifs réglementés ^{(a), (b)}	(330)	(310)	(290)	(270)
Solde de clôture	750	500	250	-
(a)	Les montants qu'il est prévu d'inclure dans les tarifs réglementés de l'année 1 sont des montants devant être facturés aux clients pour des biens ou services fournis au moyen d'autres actifs.			
(b)	Correspondent à la somme du coût de l'immobilisation corporelle recouvré chaque année, de 250 UM, et du rendement réglementaire que l'entité a le droit d'ajouter dans le calcul des tarifs réglementés à facturer aux clients au cours de l'année.			

Analyse

IE51 L'entité C détermine, en application des paragraphes B2 à B27 de la norme [en projet], que la contrepartie totale autorisée pour les biens ou services fournis dans les années 1 à 4 consiste en ce qui suit :

- (a) le montant permettant le recouvrement des charges autorisées engagées pour fournir les biens ou services — c'est-à-dire la charge d'amortissement comptabilisée au titre de l'immobilisation corporelle pour les années 2 à 4 ;
- (b) le rendement réglementaire de 8 %. Ce rendement réglementaire fait partie de la contrepartie totale autorisée pour les biens ou services fournis dans la même année que celle au cours de laquelle l'entité a le droit, en vertu de l'accord réglementaire, d'ajouter le rendement réglementaire dans le calcul des tarifs réglementés, à l'exception du rendement de l'année 1, alors que l'actif n'était pas encore prêt à être mis en service, comme il est indiqué au point (c) ;
- (c) le rendement réglementaire inclus dans les tarifs réglementés de la période au cours de laquelle l'actif n'est pas encore prêt à être mis en service (année 1). En application du paragraphe B15 de la norme [en projet], ce rendement réglementaire fait partie de la contrepartie totale autorisée pour les biens ou services fournis une fois seulement que l'actif est prêt à être mis en service et dans les périodes restantes où l'actif est recouvert par l'intermédiaire des tarifs réglementés (années 2 à 4). L'entité C doit se fonder sur une base raisonnable et justifiable pour répartir ce rendement réglementaire sur ces périodes restantes et doit appliquer cette base de façon systématique. Dans cet exemple, on suppose que la méthode appropriée est la méthode linéaire.

<i>En UM</i>	Année 1	Année 2	Année 3	Année 4	Total
Charges autorisées — charge d'amortissement	-	333	333	334	1 000
Rendement réglementaire	80	60	40	20	200
Dispositions du paragraphe B15	(80)	27	27	26	-
Contrepartie totale autorisée	-	420	400	380	1 200
Produits des activités ordinaires	330	310	290	270	1 200
Produits réglementaires (charges réglementaires)	(330)	110	110	110	-
Dont :					
Excédent de recouvrement : produits des activités ordinaires qui feront ultérieurement partie de la contrepartie totale autorisée	(330)	-	-	-	(330)
Acquittement du passif réglementaire	-	110	110	110	330

IE52 Si aucune autre transaction n'avait lieu dans les années 1 à 4, l'état de la performance financière de l'entité C pour ces années prendrait la forme illustrée dans le tableau 3.3.

<i>En UM</i>	Année 1	Année 2	Année 3	Année 4	Total
Produits des activités ordinaires ^(a)	330	310	290	270	1 200
Produits réglementaires (charges réglementaires) (tableau 3.2)	(330)	110	110	110	-
	-	420	400	380	1 200
Amortissement	-	(333)	(333)	(334)	(1 000)
Bénéfice	-	87	67	46	200
(a)	Les montants inclus dans les tarifs réglementés de l'année 1, et donc inclus dans les produits des activités ordinaires, sont des montants facturés aux clients pour des biens ou services fournis au moyen d'autres actifs.				

IE53 Dans cet exemple, une partie du bénéfice des années 2 à 4 découle de l'inclusion, dans les produits des activités ordinaires de l'année 1, d'un rendement réglementaire de 80 UM sur l'immobilisation corporelle qui n'est pas encore prête à être mise en service. Du fait de l'application des dispositions du paragraphe B15 de la norme [en projet], ce rendement réglementaire fait partie de la contrepartie totale autorisée pour les biens ou services fournis dans les années 2 à 4, années au cours desquelles le coût de l'immobilisation corporelle est recouvré par l'intermédiaire des tarifs réglementés tandis que l'immobilisation corporelle est utilisée pour fournir des biens ou services.

IE54 Le reste du bénéfice des années 2 à 4 équivaut au rendement réglementaire sur la base de tarification que l'entité a le droit, en vertu de l'accord réglementaire, d'ajouter dans le calcul des tarifs réglementés à facturer aux clients pour les biens ou services fournis pendant ces années, comme l'illustre le tableau 3.1. Comme le montre le tableau 2C.4 dans le contexte de l'exemple 2C, ce rendement réglementaire consiste en ce qui suit :

- (a) le rendement réglementaire sur le solde non recouvré de la base de tarification, avant déduction de la valeur comptable du passif réglementaire (paragraphe IE55) ; moins
- (b) les charges d'intérêts réglementaires sur le passif réglementaire.

IE55 Pour l'année 1, l'entité C comptabilise un passif réglementaire parce que les produits des activités ordinaires de 330 UM comptabilisés dans l'année 1 feront partie de la contrepartie totale autorisée pour les biens ou services à fournir dans les années 2 à 4, années au cours desquelles l'immobilisation corporelle peut être mise en service. L'entité C présente un rapprochement de la valeur comptable du passif réglementaire, conformément au paragraphe 83 de la norme [en projet]. Ce rapprochement peut prendre la forme illustrée dans le tableau 3.4.

<i>En UM</i>	Année 1	Année 2	Année 3	Année 4
Valeur comptable à l'ouverture	-	330	220	110
Montant comptabilisé	330	-	-	-
Charges d'intérêts réglementaires	-	26	18	9
Acquittement ^(a)	-	(136)	(128)	(119)
Valeur comptable à la clôture	330	220	110	-
(a)	Correspond, pour chaque année, à 110 UM (330 UM ÷ 3) plus les charges d'intérêts réglementaires de l'année.			

Exemple 4 Éléments ayant une incidence sur les tarifs réglementés seulement lorsque la trésorerie s’y rapportant a été versée ou reçue

IE56 L'exemple 4 illustre les dispositions des paragraphes 59 à 66 de la norme [en projet] qui ont trait aux éléments que l'entité n'a pas le droit d'inclure dans les tarifs réglementés tant qu'elle n'a pas versé la trésorerie qui s'y rapporte.

Mise en situation

IE57 L'entité D fournit des biens ou services à ses clients en vertu d'un accord réglementaire.

IE58 L'accord réglementaire précise que les coûts de dépollution sont une charge autorisée. L'entité D n'a cependant pas le droit de les inclure dans les tarifs réglementés facturés aux clients tant qu'elle ne les a pas réglés en trésorerie.

IE59 En fournissant les biens ou services aux clients au cours de l'année 1, l'entité D a causé des dommages à l'environnement et a donc l'obligation de réparer ces dommages. L'entité D estime que les travaux de dépollution se feront dans l'année 5 et coûteront 1 000 UM. Pour simplifier, on suppose, dans cet exemple, que tous les dommages ont été faits le premier jour de l'année 1 et que tous les biens ou services en cause ont été fournis aux clients à cette même date. Ainsi, conformément à IAS 37 *Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels*, l'entité D comptabilise une provision pour coûts de dépollution le premier jour de l'année 1 et évalue cette provision par application d'IAS 37.

IE60 L'entité D actualise les coûts de dépollution estimés (en utilisant un taux d'actualisation de 2,5 % déterminé par application d'IAS 37) et comptabilise en conséquence une provision de 884 UM au début de l'année 1. La différence de 116 UM s'estompera par suite de la désactualisation sur la période allant de l'année 1 à l'année 5, faisant en sorte que l'entité D comptabilisera une charge supplémentaire dans ces années. Dans cet exemple, en appliquant IAS 37, on présume que les coûts de dépollution estimés et le taux d'actualisation ne varient pas au cours des années 1 à 5.

IE61 L'entité D s'acquitte de son obligation dans l'année 5 en menant à bien les travaux de dépollution et paie 1 000 UM pour l'ensemble des travaux.

Analyse

IE62 L'entité D détermine, en application des paragraphes B2 à B27 de la norme [en projet], que la contrepartie totale autorisée pour les biens ou services fournis dans les années 1 à 5 consiste en ce qui suit :

- (a) le montant permettant le recouvrement des charges autorisées — c'est-à-dire les coûts de dépollution comptabilisés en tant que charge dans l'année 1 et évalués par application d'IAS 37 (884 UM)¹ ;
- (b) les produits d'intérêts réglementaires sur le solde de l'actif réglementaire, calculés en fonction du même taux que celui utilisé pour la désactualisation du passif connexe (116 UM)².

IE63 L'entité D comptabilise un actif réglementaire dans l'année 1 parce que la contrepartie totale autorisée pour les biens ou services fournis dans l'année 1 sera incluse dans les produits des activités ordinaires seulement dans une période ultérieure — c'est-à-dire parce que l'accord réglementaire ne permet pas à l'entité D d'ajouter un montant dans le calcul des tarifs réglementés facturés aux clients tant qu'elle n'a pas versé la trésorerie requise pour s'acquitter de son obligation de dépollution.

IE64 Conformément au paragraphe 61 de la norme [en projet], l'entité D évalue son actif réglementaire en recourant à la méthode d'évaluation qu'elle emploie, par application d'IAS 37, pour évaluer la provision pour coûts de dépollution connexe. On suppose, dans cet exemple, aux fins de la comptabilisation initiale et de la comptabilisation ultérieure, que l'actif réglementaire ne comporte aucun risque que ne comporterait pas

1 Si l'entité D avait comptabilisé les coûts de dépollution estimés comme faisant partie du coût d'une immobilisation corporelle plutôt que comme une charge, elle aurait alors droit à la contrepartie totale autorisée au fur et à mesure qu'elle amortirait l'actif utilisé pour fournir des biens ou services aux clients et qu'elle comptabiliserait, de ce fait, une charge d'amortissement correspondante (une charge autorisée).

2 Le taux utilisé pour évaluer la provision pour coûts de dépollution est le taux d'intérêt réglementaire inclus de manière implicite dans l'évaluation de l'actif réglementaire. Comme il est expliqué au paragraphe 64 de la norme [en projet], lorsque le paragraphe 61 s'applique à un actif réglementaire, le taux d'intérêt réglementaire inclus de manière implicite dans l'évaluation de cet actif prévoit une indemnisation suffisante pour la valeur temps de l'argent et l'incertitude entourant le montant et l'échéancier des flux de trésorerie futurs découlant de cet actif réglementaire jusqu'à ce que s'applique le paragraphe 66. Il en est ainsi parce que le même taux est inclus de manière implicite ou explicite dans l'évaluation du passif connexe.

également la provision. Si de tels risques étaient présents, l'entité en tiendrait compte et ajusterait l'évaluation de l'actif réglementaire en conséquence.

IE65 Si aucune autre transaction n'avait lieu dans les années 1 à 5, l'état de la performance financière de l'entité D pour ces années prendrait la forme illustrée dans le tableau 4.1.

<i>En UM</i>	Année 1	Année 2	Année 3	Année 4	Année 5	Total
Produits des activités ordinaires	-	-	-	-	1 000	1 000
Produits réglementaires (charges réglementaires)	906	23	23	24	(976)	-
	906	23	23	24	24	1 000
Coûts de dépollution	(884)	-	-	-	-	(884)
Désactualisation de la provision	(22)	(23)	(23)	(24)	(24)	(116)
Bénéfice	-	-	-	-	-	-

IE66 Le bénéfice de zéro pour les années 1 à 5 reflète le fait que :

- l'accord réglementaire permet à l'entité D de recouvrer les coûts de dépollution découlant de l'obligation ayant pris naissance dans l'année 1 avec la fourniture des biens ou services au cours de cette année ;
- l'accord réglementaire ne prévoit pas de bénéfice cible se rapportant à ces coûts ;
- les produits d'intérêts réglementaires correspondent exactement à la désactualisation de la provision.

IE67 L'entité D présente un rapprochement de la valeur comptable de l'actif réglementaire, conformément au paragraphe 83 de la norme [en projet]. Ce rapprochement pour les années 1 à 5 peut prendre la forme illustrée dans le tableau 4.2.

<i>En UM</i>	Année 1	Année 2	Année 3	Année 4	Année 5
Valeur comptable à l'ouverture	-	906	929	952	976
Montant comptabilisé	884	-	-	-	-
Produits d'intérêts réglementaires (montant arrondi)	22	23	23	24	24
Recouvrement	-	-	-	-	(1 000)
Valeur comptable à la clôture	906	929	952	976	-

Exemple 5 Taux d'intérêt réglementaire inégal

IE68 L'exemple 5 illustre comment les dispositions du paragraphe 54 de la norme [en projet] s'appliquent lorsque l'intérêt réglementaire prévu par un accord réglementaire est inégal parce qu'il y est précisé, au moment de la comptabilisation initiale de l'actif ou du passif réglementaire, une série de taux d'intérêt réglementaire différents pour des périodes successives sur la durée de vie de cet actif ou passif.

Mise en situation

IE69 L'entité E fournit des biens ou services à ses clients en vertu d'un accord réglementaire.

IE70 À la fin de l'année 1, l'entité E a comptabilisé des charges autorisées d'un montant de 100 UM. Le tarif réglementé facturé aux clients au cours de l'année 1 n'incluait pas ces charges. Le montant de 100 UM fait partie de la contrepartie totale autorisée pour les biens ou services déjà fournis dans l'année 1 et sera ajouté dans le calcul du tarif réglementé qui sera facturé aux clients dans des périodes ultérieures, et donc inclus ultérieurement dans les produits des activités ordinaires. Cette situation entraîne la comptabilisation d'un actif réglementaire évalué initialement au montant de 100 UM.

IE71 L'accord réglementaire permet à l'entité de recouvrer ce montant uniformément dans les années 3 et 4, ainsi que l'intérêt réglementaire correspondant à 10 % du solde réglementaire non recouvré au début des années 3 et 4, par l'intermédiaire des tarifs réglementés facturés aux clients. Par conséquent, à la fin de l'année 1, l'entité E estime qu'elle recouvrera l'actif réglementaire en incluant un montant de 60 UM dans les tarifs réglementés facturés dans l'année 3 et un montant de 55 UM dans les tarifs réglementés facturés dans l'année 4 — aucun montant n'est recouvré dans l'année 2. Le tableau 5.1 illustre les variations estimées du solde réglementaire non recouvré.

<i>En UM</i>	Année 1	Année 2	Année 3	Année 4
Solde d'ouverture	-	100	100	50
Ajout	100	-	-	-
Intérêt réglementaire ajouté	-	-	10	5
Recouvrement	-	-	(60)	(55)
Solde de clôture	100	100	50	-

Analyse

- IE72 En application du paragraphe 54 de la norme [en projet], l'entité E est tenue de convertir les taux d'intérêt réglementaire différents en un taux d'actualisation unique à utiliser tout au long de la durée de vie de l'actif réglementaire. Dans le présent exemple, le taux d'actualisation est le taux qui permet d'actualiser les flux de trésorerie futurs estimés, devant se produire dans les années 3 et 4, pour revenir à un montant de 100 UM dans l'année 1 — ce taux est de 5,82 %. Le tableau 5.2 illustre un rapprochement de la valeur comptable de cet actif réglementaire, en fonction d'un taux d'actualisation de 5,82 %. L'entité E présente ce rapprochement conformément au paragraphe 83 de la norme [en projet].

<i>En UM</i>	Année 1	Année 2	Année 3	Année 4
Valeur comptable à l'ouverture	-	100	106	52
Montant comptabilisé	100	-	-	-
Produits d'intérêts réglementaires (montant arrondi)	-	6	6	3
Recouvrement	-	-	(60)	(55)
Valeur comptable à la clôture	100	106	52	-

- IE73 Si l'accord réglementaire prévoyait une modification ultérieure du taux d'intérêt réglementaire, le nouveau taux d'intérêt réglementaire serait le taux d'actualisation unique qui servirait à actualiser tous les flux de trésorerie futurs estimés mis à jour pour les ramener à la valeur comptable de l'actif réglementaire ou du passif réglementaire immédiatement avant l'application du nouveau taux d'intérêt réglementaire.
- IE74 Par exemple, reprenons la mise en situation présentée aux paragraphes IE69 à IE71, mais en supposant qu'à la fin de l'année 3, par suite d'une modification du taux de référence utilisé dans le calcul du taux d'intérêt réglementaire, l'accord réglementaire prévoit une modification du taux d'intérêt réglementaire applicable au solde d'ouverture de l'année 4, le faisant passer de 10 % à 8 % (voir le tableau 5.3).

<i>En UM</i>	Année 3	Année 4
Solde d'ouverture	100	50
Ajout	-	-
Intérêt réglementaire ajouté	10	4
Recouvrement	(60)	(54)
Solde de clôture	50	-

IE75 Le tableau 5.4 illustre les variations de la valeur comptable de cet actif réglementaire, en utilisant le taux initial de 5,82 % comme taux d'actualisation pour l'année 3 et le taux d'intérêt réglementaire mis à jour de 3,89 % comme taux d'actualisation pour l'année 4. L'entité E présente un rapprochement de la valeur comptable de l'actif réglementaire, conformément au paragraphe 83 de la norme [en projet]. Ce rapprochement pour les années 3 et 4 peut prendre la forme illustrée dans le tableau 5.4.

<i>En UM</i>	Année 3	Année 4
Valeur comptable à l'ouverture	106	52
Montant comptabilisé	-	-
Produits d'intérêts réglementaires	6	2
Recouvrement	(60)	(54)
Valeur comptable à la clôture	52	-

Exemple 6A Financement d'un actif reçu d'avance de clients

IE76 L'exemple 6A illustre comment les dispositions de la norme [en projet] relatives à l'identification et à la comptabilisation d'un passif réglementaire s'appliquent lorsque l'entité peut, en vertu de l'accord réglementaire, obtenir du financement d'avance pour la construction d'un nouvel élément d'infrastructure en incluant un montant supplémentaire dans les tarifs réglementés facturés aux clients lors de la construction.

Mise en situation

IE77 L'entité F fournit des biens ou services à ses clients en vertu d'un accord réglementaire.

IE78 L'entité F doit construire un nouvel élément d'infrastructure pour pouvoir continuer de fournir des biens ou services à ses clients, conformément à l'accord réglementaire.

IE79 L'accord réglementaire permet à l'entité F d'obtenir d'avance un financement d'un montant de 60 UM, qui couvrira une partie du coût de construction de cet élément d'infrastructure. L'entité F obtient ce financement en ajoutant un montant supplémentaire dans le calcul des tarifs réglementés qu'elle facture à ses clients pour les biens ou services fournis au moyen d'autres éléments d'infrastructure pendant la construction du nouvel élément dans l'année 1. En application d'IFRS 15, l'entité F conclut que, lorsqu'elle fournit ces biens ou services, elle doit comptabiliser les produits des activités ordinaires évalués au montant total des tarifs réglementés facturés aux clients.

IE80 L'élément d'infrastructure construit pendant l'année 1 est prêt à être mis en service au début de l'année 2 et a une durée d'utilité de 20 ans. L'accord réglementaire stipule une durée de recouvrement de 20 ans à compter du début de l'année 2 pour le coût de l'élément d'infrastructure qui n'est pas encore recouvert au moyen du financement reçu d'avance.

IE81 Le coût de l'élément d'infrastructure est de 1 000 UM. Étant donné que l'entité a déjà recouvert 60 UM au moyen du financement reçu d'avance dans l'année 1, un montant de seulement 940 UM a été ajouté dans la base de tarification de l'entité dans l'année 1. Les tarifs réglementés établis selon l'accord réglementaire à compter du début de l'année 2 comprennent un montant de 47 UM par année afin de recouvrir le coût non recouvert de l'élément d'infrastructure (940 UM) sur 20 ans ($940 \text{ UM} \div 20 = 47 \text{ UM}$).

Analyse

IE82 Le financement reçu d'avance fait partie de la contrepartie totale autorisée pour les biens ou services à fournir dans une période donnée. Pour l'année 1, l'actif en cours de construction (le nouvel élément d'infrastructure) n'est pas encore prêt à être mis en service. Ainsi, en application du paragraphe B4 de la norme [en projet], l'entité F conclut que les coûts de construction ne donnent pas lieu à un montant de contrepartie totale autorisée pour les biens ou services fournis dans l'année 1. Les coûts de construction commenceront à donner lieu à un montant de contrepartie totale autorisée pour les biens ou services fournis ultérieurement lorsque

l'entité comptabilisera la charge d'amortissement qui reflète ces coûts de construction une fois que l'actif sera prêt à être mis en service au début de l'année 2.

- IE83 En résumé, les montants supplémentaires au titre du financement reçu d'avance sont inclus dans les produits des activités ordinaires déjà comptabilisés dans l'année 1. Ils font partie de la contrepartie totale autorisée pour les biens ou services à fournir ultérieurement. Par conséquent, un passif réglementaire prend naissance dans l'année 1.
- IE84 Une fois que le nouvel élément d'infrastructure sera prêt à être mis en service, l'entité F commencera à acquitter le passif réglementaire alors qu'elle facturera les tarifs réglementés pour les biens ou services fournis, tarifs qui tiennent compte d'une déduction au titre du financement reçu d'avance. Le montant de cette déduction, et donc le rythme d'acquittement du passif réglementaire, est de 3 UM par année (montant du financement reçu d'avance de 60 UM divisé par la durée d'utilité de 20 ans).
- IE85 Par souci de simplicité, cet exemple ne tient pas compte de l'intérêt réglementaire sur le solde non acquitté du passif réglementaire.

Exemple 6B Financement d'un actif reçu d'avance de façon indirecte de clients

- IE86 L'exemple 6B illustre comment les dispositions de la norme [en projet] relatives à l'identification et à la comptabilisation d'un passif réglementaire s'appliquent lorsque l'entité obtient du financement d'avance de façon indirecte de clients.

Mise en situation

- IE87 La mise en situation de l'exemple 6B est la même que celle décrite dans l'exemple 6A, sauf que l'entité F :
- a besoin du nouvel élément d'infrastructure pour relier un nouveau groupe d'immeubles à son réseau afin de fournir les biens ou services aux futurs clients qui occuperont ces immeubles ;
 - reçoit le financement d'avance en trésorerie pendant la construction de l'élément d'infrastructure d'un promoteur immobilier qui construit les immeubles qui seront vendus à ces clients futurs. Ce financement reçu d'avance ne provient pas de clients existants et ne provient pas directement des clients futurs. Néanmoins, comme l'entité F a reçu du financement d'avance, elle doit réduire les tarifs réglementés qu'elle facturera dans les périodes ultérieures. De plus, le financement reçu d'avance aura probablement une incidence sur le prix auquel le promoteur immobilier vendra les immeubles aux clients futurs de l'entité F.
- IE88 L'entité F relie le groupe d'immeubles à son réseau à la fin de l'année 1. Le nouvel élément d'infrastructure est prêt à être mis en service au début de l'année 2.
- IE89 Après analyse des modalités expresses ou tacites du contrat conclu avec le promoteur immobilier, l'entité F conclut qu'une fois qu'elle aura relié les immeubles à son réseau, elle aura satisfait aux dispositions d'IFRS 15 relatives à la comptabilisation du financement reçu d'avance à titre de produits des activités ordinaires dans l'année 1.

Analyse

- IE90 Comme dans l'exemple 6A, les coûts de construction ne donnent pas lieu à un montant de contrepartie totale autorisée pour les biens ou services fournis avant que le nouvel élément d'infrastructure ne soit prêt à être mis en service au début de l'année 2.
- IE91 Comme dans l'exemple 6A, les montants supplémentaires du financement reçu d'avance inclus dans les produits des activités ordinaires comptabilisés dans l'année 1 feront partie de la contrepartie totale autorisée pour les biens ou services à fournir ultérieurement. Par conséquent, un passif réglementaire est comptabilisé dans l'année 1. Par souci de simplicité, cet exemple ne tient pas compte de l'intérêt réglementaire sur le solde non acquitté du passif réglementaire.
- IE92 Une fois que l'actif sera prêt à être mis en service, l'entité F commencera à acquitter le passif réglementaire alors qu'elle comptabilisera les produits des activités ordinaires pour les biens ou services fournis qui sont facturés selon des tarifs réglementés tenant compte d'une déduction au titre du montant du financement reçu d'avance. Le montant de cette déduction est de 3 UM par année, comme dans l'exemple 6A.
- IE93 Dans une variante de la présente mise en situation, l'entité F conclut qu'en application d'IFRS 15, elle doit comptabiliser un passif sur contrat au titre des obligations de prestation qu'elle doit remplir aux termes de ce

contrat sur une période commençant après qu'elle aura relié les immeubles à son réseau (c'est-à-dire après l'année 1). Selon cette variante, l'entité F conclurait ce qui suit :

- (a) dans la mesure où elle a déjà comptabilisé des produits des activités ordinaires, elle a un passif réglementaire, pour les raisons exposées aux paragraphes IE90 et IE91 ;
- (b) dans la mesure où elle a comptabilisé un passif sur contrat, elle n'a donc pas comptabilisé de produits des activités ordinaires et n'a alors pas de passif réglementaire.

IE94 Dans une autre variante de la présente mise en situation, le promoteur immobilier a construit l'élément d'infrastructure et l'a transféré sans frais à l'entité à l'achèvement, au lieu de verser un paiement en trésorerie à l'entité F. La substance économique de l'opération présentée dans cette variante correspond à un paiement en trésorerie versé par le promoteur immobilier à l'entité F pour la construction de l'actif, comme il est présenté dans l'analyse de cet exemple. Ainsi, l'entité F analyserait cette variante de la même façon que dans la mise en situation présentée dans cet exemple.

Exemple 7A Exemples de circonstances qui donnent lieu à des actifs réglementaires

	Mise en situation	Analyse
7A.1	Le tarif réglementé facturé aux clients pour les biens ou services fournis dans la période considérée est fondé sur le coût estimatif des intrants. Le coût réel des intrants pour la période a dépassé cette estimation. Le coût réel des intrants engagé a été comptabilisé en charges dans la période considérée, en application des normes IFRS. L'accord réglementaire donne à l'entité le droit d'ajouter le déficit de recouvrement du coût des intrants qui en découle dans le calcul des tarifs réglementés à facturer aux clients dans des périodes ultérieures.	Le montant qui permet de recouvrer le coût réel des intrants comptabilisé en charges dans la période considérée fait partie de la contrepartie totale autorisée pour les biens ou services fournis dans la période considérée. En raison du déficit de recouvrement dans la période considérée, une partie de la contrepartie totale autorisée pour les biens ou services déjà fournis sera incluse ultérieurement dans les produits des activités ordinaires. L'entité comptabilise à titre d'actif réglementaire le droit d'ajouter le montant de cette partie (c'est-à-dire le montant du déficit de recouvrement du coût des intrants) dans le calcul des tarifs réglementés à facturer aux clients dans des périodes ultérieures.
7A.2	Le tarif réglementé facturé aux clients pour les biens ou services fournis dans la période considérée est fondé sur les produits des activités ordinaires requis ³ et sur une estimation de la demande des clients pour cette période. La demande réelle pour la période considérée est inférieure à cette estimation. L'accord réglementaire donne à l'entité le droit d'ajouter le déficit de recouvrement des produits des activités ordinaires requis de la période considérée qui en découle dans le calcul des tarifs réglementés à facturer aux clients dans des périodes ultérieures.	Une partie de la contrepartie totale autorisée pour les biens ou services fournis dans la période considérée n'a pas encore été incluse dans les produits des activités ordinaires. Cela tient au fait que les tarifs réglementés étaient fondés sur la demande estimée, mais que la demande réelle a été inférieure, ce qui a donné lieu à un déficit de recouvrement des produits des activités ordinaires requis. L'entité comptabilise à titre d'actif réglementaire le droit d'ajouter le montant de cette partie (c'est-à-dire le montant du déficit de recouvrement des produits des activités ordinaires requis) dans le calcul des tarifs réglementés à facturer aux clients dans des périodes ultérieures.
7A.3	Un événement inhabituel (par exemple, des dommages causés au réseau d'une entité par une tempête) se produit dans la période considérée, ce qui entraîne des coûts inattendus. L'entité comptabilise ces	Le montant qui permet de recouvrer les coûts inattendus comptabilisés en charges dans la période considérée fait partie de la contrepartie totale autorisée pour les biens ou services fournis dans la même période. Étant donné que ce montant n'était

³ Les produits des activités ordinaires requis correspondent au montant total que l'entité a le droit d'inclure dans le calcul des tarifs réglementés pour les biens ou services à fournir aux clients dans une période spécifiée ; on peut également parler de « produits des activités ordinaires autorisés ». Les produits des activités ordinaires requis pour une période spécifiée sont divisés par le volume estimé de biens ou services à fournir dans cette période. Ce calcul permet d'établir le tarif réglementé par unité que l'entité doit facturer aux clients pour recouvrer les produits des activités ordinaires requis au cours de cette période.

	Mise en situation	Analyse
	coûts en charges dans la période considérée en application des normes IFRS. L'accord réglementaire lui donne le droit d'ajouter ces coûts dans le calcul des tarifs réglementés à facturer aux clients dans des périodes ultérieures.	pas inclus dans les tarifs réglementés facturés aux clients dans la période considérée, cette partie de la contrepartie totale autorisée pour les biens ou services déjà fournis sera incluse ultérieurement dans les produits des activités ordinaires. L'entité comptabilise à titre d'actif réglementaire le droit d'ajouter le montant de cette partie (c'est-à-dire le montant des coûts inattendus causés par la tempête) dans le calcul des tarifs réglementés à facturer aux clients dans des périodes ultérieures.
7A.4	Un accord réglementaire précise qu'une entité a le droit de recouvrer le coût d'un actif, mais uniquement sur une période plus longue que la durée d'utilité de l'actif déterminée par application des normes IFRS.	Pour chaque période comprise dans la durée d'utilité de l'actif, le montant qui permet de recouvrer la charge d'amortissement comptabilisée en application des normes IFRS fait partie de la contrepartie totale autorisée pour les biens ou services fournis dans cette période. Seule une partie de ce montant est incluse dans les tarifs réglementés, et donc dans les produits des activités ordinaires, de cette période. La partie restante de ce montant sera incluse ultérieurement dans les produits des activités ordinaires. L'entité comptabilise à titre d'actif réglementaire le droit d'ajouter la partie restante de ce montant dans le calcul des tarifs réglementés à facturer aux clients pour les biens ou services à fournir (au moyen d'autres actifs) dans des périodes ultérieures, après la fin de la durée d'utilité de l'actif.
7A.5	Un accord réglementaire précise qu'une entité a le droit de recouvrer le coût d'un actif utilisé pour fournir des biens ou services sur une période qui coïncide avec la durée d'utilité de l'actif déterminée conformément aux normes IFRS. Au cours de la période considérée, l'entité a comptabilisé une perte à la vente de l'actif. Selon l'accord réglementaire, cette perte est considérée comme une charge autorisée, ce qui donne à l'entité le droit de la recouvrer en ajoutant un montant dans le calcul des tarifs réglementés à facturer aux clients dans des périodes ultérieures.	La perte comptabilisée à la vente de l'actif dans la période considérée indique que les montants inclus dans les tarifs réglementés déjà facturés aux clients n'ont pas permis de recouvrer une charge d'amortissement suffisante à l'égard de cet actif utilisé pour fournir les biens ou services dans le passé. La charge d'amortissement qui n'a pas encore été recouvrée le sera au moyen des montants qui seront inclus ultérieurement dans les produits des activités ordinaires. L'entité comptabilise à titre d'actif réglementaire le droit d'ajouter le montant de ce déficit de recouvrement (qui correspond au montant de la perte à la vente de l'actif) dans le calcul des tarifs réglementés à facturer aux clients dans des périodes ultérieures.
7A.6	Une entité comptabilise une charge dans la période considérée conformément aux normes IFRS. Selon l'accord réglementaire, cette charge est considérée comme un ajout à la base de tarification, ce qui donne à l'entité le droit de la recouvrer par l'intermédiaire des tarifs réglementés à facturer aux clients dans des périodes ultérieures.	Le montant qui permet de recouvrer la charge comptabilisée par l'entité dans la période considérée fait partie de la contrepartie totale autorisée pour les biens ou services fournis dans la période considérée. Étant donné que l'accord réglementaire exige que l'entité ajoute cette charge à la base de tarification, cette partie de la contrepartie totale autorisée pour les biens ou services déjà fournis sera incluse ultérieurement dans les produits des activités ordinaires. L'entité comptabilise à titre d'actif réglementaire le droit d'ajouter le montant de cette partie (c'est-à-dire le montant de la charge ajoutée à la base de

Mise en situation	Analyse
<p>7A.7 En vertu d'un accord réglementaire, une entité a droit à une prime de performance si elle satisfait à des critères de performance spécifiés. Ces critères portent sur la performance de l'entité uniquement pour la période considérée.</p> <p>L'entité a satisfait aux critères de performance spécifiés dans la période considérée, ce qui lui donne droit à une prime de performance. L'accord réglementaire lui donne le droit d'ajouter la prime dans le calcul des tarifs réglementés à facturer aux clients dans des périodes ultérieures.</p>	<p>tarification) dans le calcul des tarifs réglementés à facturer aux clients dans des périodes ultérieures.</p> <p>En application du paragraphe B17 de la norme [en projet], l'entité conclut que la prime de performance fait partie de la contrepartie totale autorisée pour les biens ou services fournis dans la période au cours de laquelle la performance de l'entité donne lieu à une prime (la période considérée). Étant donné que l'accord réglementaire précise que le montant de la prime sera ajouté aux tarifs réglementés à facturer aux clients dans des périodes ultérieures, ce montant sera inclus ultérieurement dans les produits des activités ordinaires.</p> <p>L'entité comptabilise à titre d'actif réglementaire le droit d'ajouter le montant de la prime dans le calcul des tarifs réglementés à facturer aux clients dans des périodes ultérieures.</p>
<p>7A.8 En vertu d'un accord réglementaire, une entité a droit à une prime de performance si elle satisfait à des critères de performance spécifiés. Ces critères portent sur la performance de l'entité sur 12 mois : 9 mois dans la période de présentation de l'information financière considérée et 3 mois dans la période de présentation de l'information financière ultérieure. Ainsi, à la fin de la période de présentation de l'information financière considérée, la période d'évaluation de la performance n'est pas encore achevée.</p> <p>Si l'entité satisfait aux critères de performance, une prime de 100 UM sera ajoutée dans le calcul des tarifs réglementés à facturer aux clients immédiatement après la fin de la période d'évaluation de la performance. Si l'entité ne satisfait pas aux critères, le montant de la prime sera de zéro.</p> <p>L'entité a conclu que, pour cette période d'évaluation de la performance inachevée :</p> <ul style="list-style-type: none"> • la méthode du montant le plus probable permettra de mieux prévoir le montant des flux de trésorerie qui découleront de la prime que ne le ferait la méthode de l'espérance mathématique ; • le scénario le plus probable est que l'entité satisfera aux critères de performance et qu'elle aura donc droit à la prime ; • la partie de la prime qui est rattachée à la période de présentation de l'information financière considérée reflète la 	<p>Le montant des flux de trésorerie qui découleront de la prime est incertain. Selon la méthode du montant le plus probable, l'entité estime que la prime s'élève à 100 UM. La partie de cette prime qui se rattache à la période de présentation de l'information financière considérée est de 75 UM (9/12 de 100 UM).</p> <p>Par conséquent, en application du paragraphe B19 de la norme [en projet], le montant proportionnel de la prime de 75 UM fait partie de la contrepartie totale autorisée pour les biens ou services fournis dans la période de présentation de l'information financière considérée.</p> <p>En vertu de l'accord réglementaire, le montant de la prime sera ajouté aux tarifs réglementés futurs si l'entité satisfait aux critères de performance. Par conséquent, une partie de la contrepartie totale autorisée pour les biens ou services fournis dans la période considérée sera incluse ultérieurement dans les produits des activités ordinaires.</p> <p>L'entité comptabilise à titre d'actif réglementaire le droit d'ajouter la partie applicable (75 UM) de la prime dans le calcul des tarifs réglementés à facturer aux clients dans des périodes ultérieures. Le flux de trésorerie estimé de 75 UM est actualisé pour l'évaluation de cet actif réglementaire.</p>

Mise en situation	Analyse
durée relative de la période (dans ce cas, 9/12 du total).	
<p>7A.9 Au cours de la période considérée, une entité contracte une obligation pour coûts de dépollution et comptabilise ainsi une provision et une charge correspondante en application d'IAS 37.</p> <p>L'accord réglementaire donne à l'entité le droit d'ajouter ces coûts dans le calcul des tarifs réglementés seulement lorsqu'elle a versé la trésorerie qui s'y rapporte (voir l'exemple illustratif 4).</p> <p>Le montant de trésorerie ultimement versé comprend implicitement les coûts de dépollution (évalués initialement à leur valeur actualisée) et les charges financières découlant du délai avant le versement.</p>	<p>Le montant qui permet de recouvrer les coûts de dépollution comptabilisés en charges dans la période considérée fait partie de la contrepartie totale autorisée pour les biens ou services fournis dans la période considérée. Étant donné que ces coûts n'auront pas d'incidence sur les tarifs réglementés tant que l'entité n'aura pas versé la trésorerie qui s'y rapporte et que l'entité n'a pas encore versé cette trésorerie, cette partie de la contrepartie totale autorisée pour les biens ou services déjà fournis sera incluse ultérieurement dans les produits des activités ordinaires.</p> <p>L'entité comptabilise à titre d'actif réglementaire le droit d'ajouter le montant de cette partie (c'est-à-dire le montant des coûts de dépollution) dans le calcul des tarifs réglementés à facturer aux clients dans des périodes ultérieures. L'entité évalue cet actif réglementaire par application du paragraphe 61 de la norme [en projet].</p>
<p>7A.10 Une entité contracte une obligation de démantèlement et comptabilise une provision en application d'IAS 37. En application d'IAS 16, l'entité comptabilise la valeur actualisée des coûts de démantèlement dans le coût d'un actif. Cet actif sera prêt à être mis en service pour la fourniture de biens ou services aux clients dans des périodes ultérieures. L'accord réglementaire donne à l'entité le droit d'ajouter les coûts de démantèlement dans le calcul des tarifs réglementés seulement lorsqu'elle a versé la trésorerie qui s'y rapporte.</p> <p>Le montant de trésorerie ultimement versé comprend implicitement les coûts de démantèlement (évalués initialement à leur valeur actualisée) et les charges financières découlant du délai avant le versement.</p>	<p>Lors de la comptabilisation initiale de la provision, l'entité n'a pas encore comptabilisé les produits des activités ordinaires à l'égard du recouvrement futur des coûts de démantèlement, et l'actif n'est pas encore prêt à être mis en service pour la fourniture de biens ou services. Par conséquent, aucun actif réglementaire ou passif réglementaire ne prend naissance à cette date.</p> <p>Par la suite, lorsque l'actif est prêt à être mis en service, l'entité amortit l'actif et comptabilise une charge d'amortissement, y compris une partie attribuable aux coûts de démantèlement inclus dans le coût de l'actif. Le montant qui permet de recouvrer la charge d'amortissement comptabilisée dans une période donnée fait partie de la contrepartie totale autorisée pour les biens ou services dans cette période.</p> <p>Étant donné que la partie de la charge d'amortissement liée aux coûts de démantèlement n'aura pas d'incidence sur les tarifs réglementés tant que l'entité n'aura pas versé la trésorerie qui s'y rapporte, cette partie de la contrepartie totale autorisée pour les biens ou services déjà fournis sera incluse ultérieurement dans les produits des activités ordinaires.</p> <p>L'entité comptabilise à titre d'actif réglementaire le droit d'ajouter le montant de cette partie (c'est-à-dire le montant de la partie de la charge d'amortissement liée aux coûts de démantèlement déjà comptabilisés) dans le calcul des tarifs réglementés à facturer aux clients dans des périodes ultérieures. L'entité évalue cet actif réglementaire par application du paragraphe 61 de la norme [en projet].</p> <p>Au fur et à mesure de la désactualisation de la provision, l'entité comptabilise les charges financières correspondantes. Par conséquent, en</p>

Mise en situation	Analyse
<p>7A.11 Une entité comptabilise un passif d'impôt différé et une charge d'impôt dans la période considérée. L'accord réglementaire lui donne le droit d'ajouter un montant dans le calcul des tarifs réglementés facturés aux clients lorsque le passif d'impôt devient exigible et que l'entité verse la trésorerie qui s'y rapporte.</p>	<p>application du paragraphe 61, l'actif réglementaire est désactualisé et l'entité comptabilise, de ce fait, des produits d'intérêts réglementaires.</p> <p>Le montant qui permet de recouvrer la charge d'impôt comptabilisée dans la période considérée fait partie de la contrepartie totale autorisée pour les biens ou services fournis dans la période considérée. Étant donné que ce montant n'aura pas d'incidence sur les tarifs réglementés tant que l'entité n'aura pas versé la trésorerie qui s'y rapporte, et que l'entité ne l'a pas encore fait, cette partie de la contrepartie totale autorisée pour les biens ou services déjà fournis sera incluse ultérieurement dans les produits des activités ordinaires.</p> <p>L'entité comptabilise à titre d'actif réglementaire le droit d'ajouter le montant de cette partie (c'est-à-dire le montant de la charge d'impôt comptabilisée dans la période considérée) dans le calcul des tarifs réglementés à facturer aux clients dans des périodes ultérieures. L'entité évalue cet actif réglementaire par application du paragraphe 61 de la norme [en projet].</p>
<p>7A.12 Une entité comptabilise un passif au titre des prestations définies dans la période considérée du fait des services rendus au cours de la période par les employés. L'accord réglementaire lui donne le droit d'ajouter un montant dans le calcul des tarifs réglementés facturés aux clients lorsque l'entité verse la trésorerie qui s'y rapporte à titre de cotisations au régime. L'entité n'a pas encore versé les cotisations qui s'y rapportent.</p> <p>Le montant total de trésorerie versé sur la durée du régime inclut implicitement tous les montants comptabilisés à titre de coûts du régime de retraite en application d'IAS 19 <i>Avantages du personnel</i>, y compris le coût des services rendus, les intérêts nets sur le passif au titre des prestations définies et les réévaluations.</p>	<p>Le montant qui permet de recouvrer le coût des services rendus au cours de la période comptabilisé dans la période considérée fait partie de la contrepartie totale autorisée pour les biens ou services fournis dans la période considérée. Étant donné que ce montant n'aura pas d'incidence sur les tarifs réglementés tant que l'entité n'aura pas versé les cotisations au régime qui s'y rapportent, et que l'entité ne l'a pas encore fait, cette partie de la contrepartie totale autorisée pour les biens ou services déjà fournis sera incluse ultérieurement dans les produits des activités ordinaires.</p> <p>L'entité comptabilise à titre d'actif réglementaire le droit d'ajouter le montant de cette partie (c'est-à-dire le montant du coût des services rendus au cours de la période comptabilisé dans la période considérée) dans le calcul des tarifs réglementés à facturer aux clients dans des périodes ultérieures. L'entité évalue cet actif réglementaire par application du paragraphe 61 de la norme [en projet].</p> <p>Au cours des périodes ultérieures, l'évaluation du passif au titre des prestations définies est mise à jour pour refléter :</p> <ul style="list-style-type: none"> • les intérêts nets sur le montant net du passif au titre des prestations définies. L'effet sur l'évaluation de l'actif réglementaire correspond à des produits d'intérêts réglementaires ou des charges d'intérêts réglementaires, présentés dans le poste des produits réglementaires ou des charges réglementaires dans le résultat net; • les réévaluations du passif au titre des prestations définies, présentées dans les autres éléments du résultat global.

Mise en situation	Analyse
<p>7A.13 Une entité conclut un contrat à terme pour se prémunir contre les variations du prix d'un intrant et pour assurer une stabilité des prix pour les clients. Le contrat prévoit un règlement net en trésorerie. L'accord réglementaire donne à l'entité le droit de recouvrer les pertes résultant du règlement lorsqu'elle a versé le montant du règlement en trésorerie en augmentant les tarifs réglementés facturés aux clients.</p> <p>L'entité a conclu que le contrat à terme entrait dans le champ d'application d'IFRS 9 <i>Instruments financiers</i>. L'entité comptabilise le contrat à titre de dérivé et l'évalue à la juste valeur par le biais du résultat net.</p> <p>Dans l'année considérée, l'entité comptabilise une perte en raison d'une diminution de la juste valeur du contrat.</p>	<p>La réévaluation de l'actif réglementaire qui en résulte est aussi présentée dans les autres éléments du résultat global (voir le paragraphe 69 de la norme [en projet]).</p> <p>En application du paragraphe B3 de la norme [en projet], la perte à la réévaluation du contrat comptabilisée dans la période considérée est une charge autorisée. Le montant qui permet de recouvrer cette charge autorisée fait partie de la contrepartie totale autorisée pour les biens ou services fournis dans la période considérée.</p> <p>Étant donné que ce montant n'aura pas d'incidence sur le montant des tarifs réglementés tant que l'entité n'aura pas versé la trésorerie qui s'y rapporte, et que l'entité ne l'a pas encore fait, cette partie de la contrepartie totale autorisée pour les biens ou services déjà fournis sera incluse ultérieurement dans les produits des activités ordinaires.</p> <p>L'entité comptabilise à titre d'actif réglementaire le droit d'ajouter le montant de cette partie (c'est-à-dire le montant de la perte à la réévaluation du contrat) dans le calcul des tarifs réglementés à facturer aux clients dans des périodes ultérieures. L'entité évalue cet actif réglementaire par application du paragraphe 61 de la norme [en projet].</p>

Exemple 7B Exemples de circonstances qui donnent lieu à des passifs réglementaires

	Mise en situation	Analyse
7B.1	<p>Le tarif réglementé facturé aux clients pour les biens ou services fournis dans la période considérée est fondé sur le coût estimatif des intrants. Le coût réel des intrants pour la période était inférieur à cette estimation. Le coût réel des intrants engagé a été comptabilisé en charges dans la période considérée, en application des normes IFRS. L'accord réglementaire oblige l'entité à déduire l'excédent de recouvrement du coût des intrants qui en découle dans le calcul des tarifs réglementés à facturer aux clients dans des périodes ultérieures.</p>	<p>Les produits des activités ordinaires comptabilisés dans la période considérée comprennent l'excédent de recouvrement du coût réel des intrants. Cet excédent de recouvrement fera partie de la contrepartie totale autorisée pour les biens ou services à fournir ultérieurement.</p> <p>L'entité comptabilise à titre de passif réglementaire l'obligation de déduire ce montant (c'est-à-dire le montant de l'excédent de recouvrement du coût des intrants) dans le calcul des tarifs réglementés à facturer aux clients dans des périodes ultérieures.</p>
7B.2	<p>Le tarif réglementé facturé aux clients pour les biens ou services fournis dans la période considérée est fondé sur les produits des activités ordinaires requis⁴ et sur une estimation de la demande des clients pour cette période. La demande réelle pour la période considérée est supérieure à cette estimation. L'accord réglementaire oblige l'entité à déduire l'excédent de recouvrement des produits des activités ordinaires requis de la période considérée qui en découle dans le calcul des tarifs réglementés à facturer aux clients dans des périodes ultérieures.</p>	<p>Les produits des activités ordinaires comptabilisés dans la période considérée comprennent un montant qui fera partie de la contrepartie totale autorisée pour les biens ou services à fournir ultérieurement. Cela tient au fait que les tarifs réglementés de la période considérée étaient fondés sur la demande estimée, mais que la demande réelle a été supérieure, ce qui a donné lieu à un excédent de recouvrement des produits des activités ordinaires requis.</p> <p>L'entité comptabilise à titre de passif réglementaire l'obligation de déduire ce montant (c'est-à-dire le montant de l'excédent de recouvrement des produits des activités ordinaires requis) dans le calcul des tarifs réglementés à facturer aux clients dans des périodes ultérieures.</p>
7B.3	<p>Le tarif réglementé facturé aux clients dans la période considérée comprend un montant pour un fonds de prévoyance. L'accord réglementaire permet à l'entité de prélever un montant du fonds de prévoyance pour compenser les coûts qu'elle pourrait engager ultérieurement à la suite d'un événement inhabituel — par exemple, des coûts de réparation à la suite d'une tempête.</p>	<p>Les produits des activités ordinaires comptabilisés dans la période considérée comprennent le montant ajouté au fonds de prévoyance dans la période considérée. Ce montant fera partie de la contrepartie totale autorisée pour les biens ou services à fournir ultérieurement.</p> <p>L'entité comptabilise à titre de passif réglementaire l'obligation de déduire ce montant (c'est-à-dire l'ajout au fonds de prévoyance) dans le calcul des tarifs réglementés à facturer aux clients dans des périodes ultérieures.</p> <p>L'entité acquittera ce passif réglementaire en déduisant ce montant dans des périodes ultérieures, lorsque, en application des normes IFRS, elle comptabilisera en charges les coûts (comme les coûts de réparation) couverts par le fonds de prévoyance.</p>

4 Voir la note du paragraphe 7A.2.

	Mise en situation	Analyse
7B.4	Un accord réglementaire précise qu'une entité a le droit de recouvrer le coût d'un actif, mais sur une période plus courte que la durée d'utilité de l'actif déterminée par application des normes IFRS.	<p>Dans chaque période au cours de laquelle le coût de l'actif était recouvert par l'intermédiaire des tarifs réglementés facturés aux clients, les produits des activités ordinaires comptabilisés comprenaient un montant ayant permis de recouvrer la charge d'amortissement. Étant donné que la durée de recouvrement est plus courte que la durée d'utilité de l'actif, ce montant a permis de recouvrer non seulement la totalité de la charge d'amortissement comptabilisée dans cette période en application des normes IFRS, mais aussi la partie de la charge d'amortissement que l'entité comptabilisera au cours de périodes ultérieures.</p> <p>Le montant ayant permis de recouvrer la charge d'amortissement future fera partie de la contrepartie totale autorisée pour les biens ou services qui seront fournis ultérieurement, après la fin de la durée de recouvrement de l'actif et avant la fin de sa durée d'utilité.</p> <p>L'entité comptabilise à titre de passif réglementaire l'obligation de déduire ce montant (c'est-à-dire le montant de la charge d'amortissement future déjà recouvrée) dans le calcul des tarifs réglementés à facturer aux clients dans des périodes ultérieures.</p>
7B.5	Un accord réglementaire précise qu'une entité a le droit d'inclure un montant (financement reçu d'avance) au titre du recouvrement d'une partie du coût de construction d'un actif dans le calcul des tarifs réglementés facturés aux clients dans la période considérée. L'actif n'était pas encore prêt à être mis en service dans la période considérée.	<p>Les produits des activités ordinaires comptabilisés dans la période considérée comprennent le montant du financement reçu d'avance, qui reflète un recouvrement anticipé de la charge d'amortissement que l'entité comptabilisera au cours de périodes ultérieures. Ce montant fera partie de la contrepartie totale autorisée pour les biens ou services à fournir ultérieurement, lorsque l'entité comptabilisera la charge d'amortissement recouvrée à l'avance.</p> <p>L'entité comptabilise à titre de passif réglementaire l'obligation de déduire ce montant (c'est-à-dire le montant de la charge d'amortissement future déjà recouvrée) dans le calcul des tarifs réglementés à facturer aux clients dans des périodes ultérieures.</p>
7B.6	Un accord réglementaire précise qu'une entité a le droit d'ajouter un rendement réglementaire sur un solde se rattachant à un actif dans le calcul des tarifs réglementés facturés aux clients dans la période considérée. L'actif n'était pas encore prêt à être mis en service dans la période considérée ⁵ .	<p>Les produits des activités ordinaires comptabilisés dans la période considérée comprennent le rendement réglementaire sur un solde se rattachant à un actif qui n'est pas encore prêt à être mis en service.</p> <p>En application du paragraphe B15 de la norme [en projet], le rendement réglementaire sur ce solde fait partie de la contrepartie totale autorisée uniquement pour les biens ou services fournis ultérieurement — une fois que l'actif est prêt à être mis en service.</p> <p>L'entité comptabilise à titre de passif réglementaire l'obligation de déduire le montant de ce rendement réglementaire (c'est-à-dire le montant du rendement réglementaire, déjà inclus dans les produits des activités ordinaires, ayant découlé de ce solde) dans</p>

5 Le paragraphe 7C.3 présente un exemple similaire, sauf que l'accord réglementaire donne à l'entité le droit d'ajouter le rendement réglementaire dans le calcul des tarifs réglementés facturés aux clients uniquement lorsque l'actif est prêt à être mis en service.

Mise en situation	Analyse
<p>7B.7 Un accord réglementaire précise qu'une entité a le droit de recouvrer le coût d'un actif utilisé pour fournir des biens ou services sur une période qui coïncide avec la durée d'utilité de l'actif déterminée conformément aux normes IFRS.</p> <p>Au cours de la période considérée, l'entité a comptabilisé un profit à la vente de l'actif. Selon l'accord réglementaire, le profit fait partie des produits imputables et l'entité doit le déduire dans le calcul des tarifs réglementés à facturer aux clients dans des périodes ultérieures.</p>	<p>le calcul des tarifs réglementés à facturer aux clients à compter de la date à laquelle l'actif est prêt à être mis en service.</p> <p>Le profit comptabilisé à la vente de l'actif dans la période considérée indique que les produits des activités ordinaires déjà comptabilisés ont donné lieu au recouvrement d'une charge d'amortissement trop importante à l'égard de cet actif utilisé pour fournir les biens ou services dans le passé. Cet excédent de recouvrement fera partie de la contrepartie totale autorisée pour les biens ou services à fournir ultérieurement.</p> <p>L'entité comptabilise à titre de passif réglementaire l'obligation de déduire ce montant (qui correspond au profit à la vente de l'actif) dans le calcul des tarifs réglementés à facturer aux clients dans des périodes ultérieures.</p>
<p>7B.8 En vertu d'un accord réglementaire, une entité se voit imposer une pénalité de performance si elle ne satisfait pas à des critères de performance spécifiés. Ces critères portent sur la performance de l'entité uniquement pour la période considérée.</p> <p>L'entité n'a pas satisfait aux critères de performance spécifiés dans la période considérée et se voit donc imposer une pénalité de performance. L'accord réglementaire impose à l'entité de déduire la pénalité de performance dans le calcul des tarifs réglementés à facturer aux clients dans des périodes ultérieures.</p>	<p>En application du paragraphe B17 de la norme [en projet], l'entité conclut que la pénalité de performance réduit la contrepartie totale autorisée pour les biens ou services fournis dans la période au cours de laquelle la performance de l'entité donne lieu à la pénalité (la période considérée).</p> <p>Les produits des activités ordinaires déjà comptabilisés étaient fondés sur un tarif réglementé qui ne reflétait pas la pénalité et ont donné lieu à un excédent de recouvrement de la contrepartie totale autorisée dans la période considérée. Cet excédent de recouvrement fera partie de la contrepartie totale autorisée pour les biens ou services à fournir ultérieurement.</p> <p>L'entité comptabilise à titre de passif réglementaire l'obligation de déduire le montant de la pénalité dans le calcul des tarifs réglementés à facturer aux clients dans des périodes ultérieures.</p>
<p>7B.9 En vertu d'un accord réglementaire, une entité se voit imposer une pénalité de performance si elle ne satisfait pas à des critères de performance spécifiés. Ces critères portent sur la performance de l'entité sur 12 mois : 9 mois dans la période de présentation de l'information financière considérée et 3 mois dans la période de présentation de l'information financière ultérieure. Ainsi, à la fin de la période de présentation de l'information financière considérée, la période d'évaluation de la performance n'est pas encore achevée.</p> <p>Si l'entité ne satisfait pas aux critères de performance, une pénalité de 100 UM sera déduite dans le calcul des tarifs réglementés à facturer aux clients immédiatement après la fin de la période d'évaluation de la performance. Si l'entité satisfait aux critères, le montant de la pénalité sera de zéro.</p>	<p>Le montant des flux de trésorerie qui découleront de la pénalité est incertain. Selon la méthode du montant le plus probable, l'entité estime que la pénalité s'élève à 100 UM. La partie de cette pénalité qui se rattache à la période de présentation de l'information financière considérée est de 75 UM (9/12 du montant de 100 UM).</p> <p>Par conséquent, en application du paragraphe B19 de la norme [en projet], le montant proportionnel de la pénalité de 75 UM réduit la contrepartie totale autorisée pour les biens ou services fournis dans la période de présentation de l'information financière considérée.</p> <p>En vertu de l'accord réglementaire, le montant de la pénalité sera déduit des tarifs réglementés futurs si l'entité ne satisfait pas aux critères de performance. Les produits des activités ordinaires déjà comptabilisés étaient fondés sur un tarif réglementé qui ne reflétait pas la pénalité et ont donné lieu à un excédent de recouvrement de la contrepartie totale autorisée dans la période considérée. Cet excédent</p>

Mise en situation	Analyse
<p>L'entité a conclu que, pour cette période d'évaluation de la performance inachevée :</p> <ul style="list-style-type: none"> • la méthode du montant le plus probable permettra de mieux prévoir le montant des flux de trésorerie qui découleront de la pénalité que ne le ferait la méthode de l'espérance mathématique ; • le scénario le plus probable est que l'entité ne satisfera pas aux critères de performance et qu'elle se verra alors imposer la pénalité ; • la partie de la pénalité qui est rattachée à la période de présentation de l'information financière considérée reflète la durée relative de la période (dans ce cas, 9/12 du total). 	<p>de recouvrement fera partie de la contrepartie totale autorisée pour les biens ou services à fournir ultérieurement.</p> <p>L'entité comptabilise à titre de passif réglementaire l'obligation de déduire la partie applicable (75 UM) de la pénalité dans le calcul des tarifs réglementés à facturer aux clients dans des périodes ultérieures. Le flux de trésorerie estimé de 75 UM est actualisé pour l'évaluation de ce passif réglementaire. Dans ce cas, le taux d'actualisation correspond au taux d'intérêt réglementaire de 0 %. Pour les passifs réglementaires, l'entité doit utiliser le taux d'intérêt réglementaire comme taux d'actualisation, et ce, en toutes circonstances (paragraphe 53 de la norme [en projet]).</p>
<p>7B.10 Une entité comptabilise un actif d'impôt différé et des produits d'impôt dans la période considérée. L'accord réglementaire n'impose pas à l'entité de déduire un montant dans le calcul du tarif réglementé facturé aux clients tant que l'actif d'impôt n'est pas devenu exigible, et donne lieu à une réduction des impôts connexes payés par l'entité.</p>	<p>Les produits d'impôt comptabilisés dans la période considérée réduisent la contrepartie totale autorisée pour les biens ou services fournis dans cette période. Les produits des activités ordinaires déjà comptabilisés étaient fondés sur un tarif réglementé qui ne reflétait pas l'impôt différé, ce qui a donné lieu à un excédent de recouvrement de la contrepartie totale autorisée pour les biens ou services fournis dans la période considérée. Étant donné que l'entité ne déduira pas ce montant dans le calcul du tarif réglementé facturé aux clients tant qu'elle n'aura pas payé un montant d'impôt réduit, cet excédent de recouvrement fera partie de la contrepartie totale autorisée pour les biens ou services à fournir ultérieurement (lorsque l'entité aura payé les impôts diminués de ce montant).</p> <p>L'entité comptabilise à titre de passif réglementaire l'obligation de déduire le montant de produits d'impôt comptabilisé dans la période considérée dans le calcul des tarifs réglementés à facturer aux clients dans des périodes ultérieures. L'entité évalue ce passif réglementaire par application du paragraphe 61 de la norme [en projet].</p>

Exemple 7C Exemples de circonstances qui ne donnent lieu ni à des actifs réglementaires ni à des passifs réglementaires

	Mise en situation	Analyse
7C.1	Une entité comptabilise des charges dans la période considérée en application des normes IFRS, mais ces charges ne sont pas admises en vertu de l'accord réglementaire. Celui-ci ne donne pas à l'entité le droit de les recouvrer par l'intermédiaire des tarifs réglementés à facturer aux clients dans quelque période que ce soit.	Ces charges ne donnent pas lieu à un montant de contrepartie totale autorisée dans quelque période que ce soit. Par conséquent, aucun actif réglementaire ou passif réglementaire ne prend naissance.
7C.2	Un accord réglementaire prévoit un ajustement de la base de tarification en fonction de l'inflation dans la période considérée, que l'entité a le droit d'ajouter dans le calcul des tarifs réglementés à facturer aux clients dans des périodes ultérieures.	<p>L'ajustement en fonction de l'inflation est une forme de bénéfice cible prévue par l'accord réglementaire. Selon les dispositions du paragraphe B10 de la norme [en projet], le bénéfice cible fait partie de la contrepartie totale autorisée pour les biens ou services à fournir dans les périodes au cours desquelles l'accord réglementaire donne à l'entité le droit d'ajouter ce montant du bénéfice cible dans le calcul des tarifs réglementés à facturer aux clients — uniquement dans des périodes ultérieures dans cet exemple.</p> <p>Le droit d'ajouter un montant reflétant l'ajustement en fonction de l'inflation dans le calcul des tarifs réglementés à facturer aux clients dans une période ultérieure n'est pas un droit de recouvrer la contrepartie totale autorisée pour les biens ou services déjà fournis aux clients et ne satisfait donc pas à la définition d'un actif réglementaire⁶.</p>
7C.3	Un accord réglementaire donne à une entité le droit de cumuler des rendements réglementaires sur un solde se rattachant à un actif en cours de construction, qui n'est donc pas encore prêt à être mis en service, et d'inclure ces rendements cumulatifs dans le calcul des tarifs réglementés à facturer aux clients une fois que l'actif est prêt à être mis en service. On utilise parfois le terme « provision pour fonds utilisés pendant la construction » pour décrire cette approche réglementaire.	<p>Les rendements réglementaires sur un solde se rattachant à un actif qui n'est pas encore prêt à être mis en service sont une forme de bénéfice cible prévue par l'accord réglementaire. Selon les dispositions du paragraphe B14 de la norme [en projet], les rendements réglementaires font partie de la contrepartie totale autorisée dans la période au cours de laquelle l'accord réglementaire donne à l'entité le droit de les ajouter dans le calcul des tarifs réglementés à facturer aux clients — uniquement lorsque l'actif est prêt à être mis en service dans cet exemple.</p> <p>Tant que l'actif n'est pas prêt à être mis en service, la contrepartie totale autorisée pour les biens ou services fournis au moyen de l'actif est de zéro. Par conséquent, aucun actif réglementaire ne prend naissance.</p> <p>Bien que les rendements réglementaires s'accumulent pendant la période de construction, ils ne sont pas inclus dans les produits des activités</p>

⁶ Deux approches sensiblement équivalentes sont habituellement utilisées pour compenser les entités à l'égard de l'inflation. Certains accords réglementaires prévoient l'inclusion de l'inflation dans un taux de rendement nominal et précisent la base nominale à laquelle il doit être appliqué (par exemple, la base de tarification). D'autres accords réglementaires prévoient l'ajustement d'une base (par exemple, la base de tarification) en fonction de l'inflation et précisent que doit y être appliqué un taux de rendement réel qui ne tient pas compte de l'inflation. Aucune de ces deux approches ne donne lieu à un actif réglementaire.

Mise en situation	Analyse
7C.4	<p>ordinaires pendant cette période. Par conséquent, aucun passif réglementaire ne prend naissance au cours de cette période.</p>
<p>Une entité exerçant des activités à tarifs réglementés fait partie d'un groupe d'entités. Une entité exerçant des activités à tarifs non réglementés au sein du groupe comptabilise un profit intragroupe dans ses propres états financiers à la vente d'un actif à l'entité exerçant des activités à tarifs réglementés.</p> <p>Dans une période ultérieure, l'entité exerçant des activités à tarifs réglementés commencera à utiliser cet actif pour fournir des biens ou services à ses clients. L'accord réglementaire prévoit l'inclusion dans la base de tarification du coût de l'actif pour l'entité exerçant des activités à tarifs réglementés, sans élimination du profit intragroupe, et permet ultérieurement à l'entité exerçant des activités à tarifs réglementés de recouvrer ce montant par l'intermédiaire des tarifs réglementés facturés aux clients.</p>	<p>À la date de la vente intragroupe, l'entité exerçant des activités à tarifs réglementés n'a pas encore fourni les biens ou services au moyen de l'actif et n'a pas encore comptabilisé de produits des activités ordinaires au titre du recouvrement du coût de l'actif. Par conséquent, du point de vue de l'entité exerçant des activités à tarifs réglementés et du groupe, aucun actif réglementaire ou passif réglementaire ne prend naissance à cette date.</p> <p>Pour l'entité exerçant des activités à tarifs réglementés, cette mise en situation est la même que si elle avait acquis l'actif auprès d'un tiers. L'amortissement de l'actif sur sa durée d'utilité donnera lieu à un montant de contrepartie totale autorisée correspondant au coût de l'actif pour l'entité exerçant des activités à tarifs réglementés, sans élimination du profit intragroupe.</p> <p>Sur le plan de la préparation des états financiers consolidés du groupe, l'accord réglementaire permet de fait à l'entité exerçant des activités à tarifs réglementés de facturer le profit intragroupe aux clients au titre du bénéfice cible. Ainsi, du point de vue du groupe, celui-ci a droit, sur la durée de vie de l'actif, à un montant de contrepartie totale autorisée composé du coût historique de l'actif pour le groupe, après élimination du profit, majoré d'un montant du bénéfice cible correspondant au profit intragroupe.</p>