

Engagements en matière de lutte contre les changements climatiques (IAS 37 Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels)

L'IFRS Interpretations Committee (le Comité) a reçu une demande d'éclaircissement concernant la question de savoir :

- a. si l'engagement de l'entité à réduire ou à compenser ses émissions de gaz à effet de serre crée une obligation implicite pour l'entité ;
- b. si une obligation implicite créée par un tel engagement satisfait aux critères de comptabilisation d'une provision énoncés dans IAS 37 ;
- c. lorsqu'une provision est comptabilisée, si le montant correspondant est comptabilisé en charges ou à titre d'actif au moment où la provision est comptabilisée.

Le Comité s'est penché sur cette demande en tenant compte de la mise en situation qui suit.

Mise en situation

En 20X0, une entité qui fabrique des produits ménagers s'engage par une déclaration publique :

- a. à réduire graduellement ses émissions annuelles de gaz à effet de serre, en vue d'atteindre une diminution d'au moins 60 % par rapport à leur niveau actuel d'ici 20X9 ;
- b. à compenser ses émissions annuelles restantes en 20X9 et dans les années suivantes en achetant des crédits carbone et en les retirant du marché du carbone.

En appui à sa déclaration, l'entité publie un plan de transition qui indique comment elle modifiera graduellement ses méthodes de fabrication entre 20X1 et 20X9 pour atteindre son objectif de réduction de 60 % de ses émissions annuelles d'ici 20X9. Parmi les modifications prévues se trouvent l'investissement dans des processus plus écoénergétiques, l'achat d'énergie provenant de sources renouvelables et le remplacement des ingrédients et des emballages à base de pétrole par des solutions qui génèrent de plus faibles émissions de carbone. La direction est convaincue que l'entité pourra apporter toutes ces modifications tout en continuant de vendre ses produits à profit.

En plus de publier son plan de transition, l'entité prend plusieurs autres mesures qui confirment publiquement son intention de respecter ses engagements.

L'entité a-t-elle une obligation implicite ?

Le paragraphe 10 d'IAS 37 définit une obligation implicite comme une obligation qui découle des actions d'une entité lorsque :

- a. elle a indiqué aux tiers, par ses pratiques passées, par sa politique affichée ou par une déclaration récente suffisamment explicite, qu'elle assumera certaines responsabilités ;
- b. en conséquence, l'entité a créé chez ces tiers une attente fondée qu'elle assumera ces responsabilités.

Le paragraphe 20 d'IAS 37 indique quant à lui qu'une obligation implique toujours un engagement envers une autre partie, mais qu'il n'est pas nécessaire de connaître l'identité de cette partie à laquelle l'obligation est due, car il peut s'agir d'une obligation envers la collectivité. Le Comité a fait observer qu'une obligation implicite de réduire ou de compenser les émissions de gaz à effet de serre, si une telle obligation existe, serait due à quiconque en subit les effets négatifs, et donc à la collectivité dans son ensemble.

Le Comité a aussi fait observer que pour déterminer si la déclaration de l'entité quant à son engagement à réduire ou à compenser ses émissions crée une attente fondée qu'elle le fera — et crée donc aussi une obligation implicite —, il convient de se baser sur les faits et circonstances qui entourent cet engagement, y compris sur les mesures prises par l'entité pour confirmer publiquement son intention de l'honorer. La direction exercerait son jugement pour tirer une conclusion à chaque date de clôture en s'appuyant sur les faits et circonstances pertinents qui existent à cette date. Si les faits ou circonstances changent d'une date de clôture à l'autre, la conclusion pourrait elle aussi changer.

Si la déclaration de l'entité ne crée pas d'obligation implicite, elle ne comptabilise aucune provision. Dans les cas où il en résulte une obligation implicite, la question qui se pose alors est celle de savoir si l'obligation satisfait aux critères de comptabilisation d'une provision.

L'obligation implicite satisfait-elle aux critères de comptabilisation d'une provision ?

Selon le paragraphe 14 d'IAS 37, l'entité est tenue de comptabiliser une provision lorsque :

- a. elle a une obligation actuelle (juridique ou implicite) résultant d'un événement passé ;
- b. il est probable qu'une sortie de ressources représentatives d'avantages économiques sera nécessaire pour éteindre l'obligation ;
- c. le montant de l'obligation peut être estimé de manière fiable.

Une entité ne comptabilise une provision que si ces trois critères sont satisfaits.

Obligation actuelle résultant d'un événement passé

Le premier critère de comptabilisation d'une provision est l'existence pour l'entité d'une obligation actuelle résultant d'un événement passé.

À cet égard, le Comité a fait observer que, pas plus que l'adoption d'une loi n'est suffisante en soi pour que l'entité ait une obligation actuelle juridique, la publication d'une politique ou d'une déclaration ne suffit pas à créer une obligation actuelle implicite. L'entité a une obligation actuelle juridique ou implicite seulement lorsque l'événement auquel la loi, la politique ou la déclaration s'applique s'est produit. Comme il est énoncé dans l'exemple illustratif 2B qui accompagne IAS 37, si l'entité a pour politique ouvertement affichée d'assainir tout terrain qu'elle contamine, il y a obligation actuelle seulement lorsqu'elle contamine un terrain. Autrement dit, la publication d'une politique est nécessaire, mais ne suffit pas à créer une obligation actuelle pour l'entité.

Pour expliquer la disposition relative à une obligation actuelle, le paragraphe 18 d'IAS 37 indique qu'« aucune provision n'est comptabilisée au titre de coûts de fonctionnement qui devront être engagés dans l'avenir », et le paragraphe 19 d'IAS 37 stipule que « [s]eules les obligations qui résultent d'événements passés existant indépendamment d'actions futures de l'entité (c'est-à-dire de la conduite future de son activité) sont comptabilisées comme des provisions ».

En application de ces paragraphes, le Comité a conclu que si les engagements décrits dans la mise en situation créent une obligation implicite pour l'entité :

- a. cette obligation n'est pas une obligation actuelle résultant d'un événement passé lorsque l'entité fait une déclaration publique de ses engagements en 20X0. Ni la déclaration de ses engagements ni la prise de mesures visant à confirmer l'intention de l'entité de les honorer ne constituent des événements qui créent une obligation actuelle. Les événements qui créent une telle obligation sont ceux auxquels la déclaration s'applique, et ils ne se sont pas produits au moment où l'entité formule ses engagements. Les coûts que l'entité engagera pour réduire ses émissions annuelles de gaz à effet de serre et pour compenser ses émissions en 20X9 et dans les années suivantes sont des coûts de fonctionnement qu'elle devra engager dans l'avenir — les obligations au titre de ces coûts n'existent donc pas indépendamment des actions futures de l'entité ;
- b. l'entité n'a pas l'obligation actuelle de réduire ses émissions après une date donnée, car les coûts de fonctionnement dans un contexte futur d'émissions réduites demeurent des coûts de fonctionnement qui devront être engagés dans l'avenir. L'entité aura ultérieurement un passif au titre de l'obligation de payer les ressources qu'elle achète afin d'exercer son activité dans l'avenir — par exemple, de nouvelles immobilisations corporelles —, mais seulement lorsqu'elle les recevra dans le cadre d'une transaction avec contrepartie ;
- c. ce n'est que lorsque l'entité a émis les gaz à effet de serre qu'elle s'est engagée à compenser qu'une obligation actuelle est créée. Ainsi, elle aura une obligation actuelle uniquement lorsqu'elle émettra des gaz à effet de serre en 20X9 et dans les années suivantes, si cela se produit.

Sortie probable de ressources

Le deuxième critère de comptabilisation d'une provision est la probabilité qu'une sortie de ressources représentatives d'avantages économiques sera nécessaire pour éteindre l'obligation.

Le Comité a conclu que si les engagements décrits dans la mise en situation créent une obligation implicite pour l'entité :

- a. l'extinction de l'obligation implicite de réduire les émissions annuelles de gaz à effet de serre de l'entité ne nécessitera pas de sortie de ressources représentatives d'avantages économiques. Même si l'entité engagera des dépenses pour modifier ses méthodes de fabrication, elle recevra d'autres ressources — par exemple, des immobilisations corporelles, de l'énergie, des ingrédients ou des emballages — en contrepartie, ressources qu'elle pourra utiliser pour fabriquer des produits qu'elle pourra vendre à profit ;
- b. l'extinction de l'obligation implicite de compenser les émissions annuelles restantes de gaz à effet de

serre de l'entité nécessitera une sortie de ressources représentatives d'avantages économiques. L'entité devra acheter et retirer des crédits carbone sans recevoir de ressources représentatives d'avantages économiques en contrepartie.

Estimation fiable

Le dernier critère de comptabilisation d'une provision est la possibilité d'estimer le montant de l'obligation de manière fiable.

Le paragraphe 25 d'IAS 37 stipule que « [s]auf dans des cas extrêmement rares, l'entité peut déterminer un éventail de résultats possibles et peut donc faire une estimation suffisamment fiable de l'obligation pour comptabiliser une provision ».

Le Comité a conclu que dans la mise en situation décrite, il est probable que l'entité sera en mesure de faire une estimation fiable du montant d'une obligation implicite satisfaisant aux autres critères de comptabilisation.

Conclusion à tirer quant à la comptabilisation d'une provision

Le Comité a conclu que, dans la mise en situation décrite :

- a. pour déterminer si la déclaration de l'entité quant à son engagement à réduire et à compenser ses émissions de gaz à effet de serre crée une obligation implicite de le faire, il convient de se baser sur les faits et circonstances qui entourent cette déclaration ;
- b. si la déclaration crée une obligation implicite :
 - i. l'entité ne comptabilise aucune provision lorsqu'elle formule sa déclaration en 20X0. À ce moment, l'obligation implicite ne constitue pas une obligation actuelle résultant d'un événement passé,
 - ii. l'entité ne comptabilise aucune provision entre 20X0 et 20X9 parce qu'elle n'a pas d'obligation actuelle résultant d'un événement passé tant qu'elle n'a pas émis les gaz à effet de serre qu'elle s'est engagée à compenser,
 - iii. à mesure qu'elle émettra des gaz à effet de serre en 20X9 et dans les années suivantes, une obligation actuelle de compenser ces émissions passées sera créée pour l'entité. Si l'entité n'a pas encore éteint cette obligation, dont le montant peut par ailleurs être estimé de manière fiable, elle comptabilise alors une provision.

Lorsqu'une provision est comptabilisée, le montant correspondant est-il comptabilisé en charges ou à titre d'actif au moment où la provision est comptabilisée ?

Le Comité a fait observer que si une provision est comptabilisée, le montant correspondant est comptabilisé en charges, plutôt qu'à titre d'actif, à moins que ce montant ne donne naissance à un élément qui satisfait aux critères de comptabilisation en tant qu'actif selon une norme IFRS de comptabilité ou fasse partie du coût d'un tel élément.

Autres incidences sur le plan de la comptabilisation et des informations à fournir

Le Comité a fait observer que, peu importe si l'engagement de l'entité à réduire ou à compenser ses émissions de gaz à effet de serre mène ou non à la comptabilisation d'une provision, les mesures que l'entité prévoit de prendre pour respecter cet engagement pourraient avoir une incidence sur les montants auxquels elle évalue ses autres actifs et passifs, ainsi que sur les informations qu'elle fournit à leur égard, conformément à différentes Normes IFRS® de comptabilité.

Conclusion

Le Comité a conclu que les principes et les dispositions des Normes IFRS de comptabilité fournissent une base adéquate pour permettre à l'entité de déterminer :

- a. si son engagement à réduire ou à compenser ses émissions de gaz à effet de serre crée une obligation implicite pour l'entité ;
- b. dans quelles circonstances elle comptabilise une provision au titre des coûts liés à son obligation implicite de réduire ou de compenser ses émissions de gaz à effet de serre ;
- c. lorsqu'une provision est comptabilisée, si le montant correspondant est comptabilisé en charges ou à titre d'actif au moment où la provision est comptabilisée.

Il a donc décidé de ne pas faire ajouter de projet de normalisation au programme de travail.