

Révisé en juillet 2023

Matériel didactique

Incidence des questions liées aux changements climatiques sur les états financiers

En juin 2023, le Conseil des normes internationales d'information sur la durabilité (International Sustainability Standards Board – ISSB) a publié la norme IFRS S1 Obligations générales en matière d'informations financières liées à la durabilité et la norme IFRS S2 Informations à fournir en lien avec les changements climatiques. Compte tenu de ces nouvelles normes, l'IFRS Foundation a révisé ce document explicatif pour rappeler aux parties prenantes que les normes IFRS de comptabilité contiennent des dispositions de longue date en ce qui a trait à la présentation, dans les états financiers, d'informations sur les questions liées aux changements climatiques lorsque l'incidence de ces questions est notable. La prise en considération des normes de l'ISSB peut permettre aux sociétés de cibler les questions – y compris celles liées aux changements climatiques – qui ont une incidence sur les états financiers, et faciliter l'application des normes IFRS de comptabilité.

Initialement publié en novembre 2020, ce document vise à favoriser l'application uniforme des dispositions des normes IFRS de comptabilité. Il a été révisé pour tenir compte d'une décision publiée en juillet 2022 par l'IFRS Interpretation Committee et pour apporter des modifications mineures au libellé.

Les changements climatiques suscitent de plus en plus l'intérêt des investisseurs et des autres parties concernées par les normes IFRS, en raison de leurs répercussions sur les modèles d'affaires, les flux de trésorerie, la situation et la performance financières des sociétés. La plupart des secteurs d'activité sont – ou risquent d'être – touchés par les changements climatiques et les mesures instaurées pour en atténuer les conséquences, mais certains secteurs et certaines sociétés seront plus touchés que d'autres.

Bien que les normes IFRS de comptabilité ne traitent pas expressément des questions liées aux changements climatiques, les sociétés doivent, lorsqu'elles appliquent ces normes, tenir compte de ces questions lorsque leur incidence sur les états financiers pris dans leur ensemble est significative. Une information est significative si on peut raisonnablement s'attendre à ce que son omission, son inexactitude ou son obscurcissement influence les décisions que les principaux utilisateurs des états financiers (ci-après appelés les « investisseurs ») prennent en se fondant sur l'information financière que fournissent ces états financiers au sujet d'une société donnée. Par exemple, la façon dont la direction d'une société a tenu compte des questions liées aux changements climatiques lors de la préparation des états financiers peut constituer une information significative¹ à

l'égard de ses principaux jugements et évaluations.

Le tableau ci-dessous fournit des exemples de cas où les normes IFRS de comptabilité peuvent exiger des sociétés qu'elles tiennent compte de l'incidence des questions liées aux changements climatiques lorsqu'elles appliquent les principes de certaines normes. Il importe toutefois de noter que les exemples fournis ne constituent pas une liste exhaustive; d'autres situations pourraient nécessiter qu'une société tienne compte de ces questions lors de l'application des normes IFRS de comptabilité, comme celles liées à l'évaluation des obligations au titre des prestations définies. L'[article](#) (en anglais) de Nick Anderson, membre du Conseil des normes comptables internationales (International Accounting Standards Board – IASB), fournit des renseignements connexes. Le présent document explicatif se veut un complément à cet article – il contient notamment des renvois à des paragraphes des normes IFRS, de manière à faciliter l'application des normes IFRS de comptabilité. Les informations présentées dans ce tableau étant fournies à titre d'exemples, elles n'offrent pas toujours une explication complète des dispositions; il est donc essentiel de se reporter aux normes lors de la préparation des états financiers. Ce document ne traite pas du rapport de gestion.

¹ L'[IFRS Practice Statement 2 Making Materiality Judgements](#) peut être utile aux sociétés lorsqu'elles déterminent si l'incidence des questions liées aux changements climatiques est significative. L'[article \(en anglais\)](#) de Nick Anderson fournit davantage de renseignements à propos des jugements portés sur l'importance relative.

En plus des dispositions décrites dans le tableau ci-dessous, IAS 1 *Présentation des états financiers* contient des dispositions générales pouvant être utiles lors de la prise en compte des questions liées aux changements climatiques. Par exemple, le paragraphe 112 d'IAS 1 impose la fourniture d'informations qui ne sont pas requises par les normes IFRS de comptabilité et qui ne sont pas présentées ailleurs dans les états financiers, mais qui sont utiles à la compréhension de ceux-ci. Ainsi, selon ce paragraphe ainsi que le paragraphe 31 d'IAS 1, la société doit déterminer si des informations significatives sont absentes de ses états financiers – elle doit donc se demander s'il convient de fournir des informations supplémentaires lorsque le simple respect des dispositions particulières des normes IFRS de

comptabilité ne permet pas aux investisseurs de comprendre l'incidence de transactions particulières, d'autres d'événements ou conditions sur sa situation financière et sur sa performance financière. Par conséquent, les sociétés devront se demander s'il convient de fournir des informations supplémentaires lorsque le simple respect des dispositions particulières des normes IFRS de comptabilité ne permet pas aux investisseurs de comprendre l'incidence de questions liées aux changements climatiques sur la situation financière de la société et sur sa performance financière. Les dispositions générales d'IAS 1 peuvent être utiles aux sociétés dont la situation et la performance financières sont particulièrement touchées par les questions liées aux changements climatique.

Normes IFRS de comptabilité ²	Incidence des questions liées aux changements climatiques sur les états financiers
<p>IAS 1 <i>Présentation des états financiers</i></p> <p>Paragraphe 25, 26, 122 à 124, et 125 à 133</p>	<p>Sources d'incertitude relative aux estimations et jugements importants</p> <p>Lorsque les hypothèses qu'une société formule pour l'avenir présentent un risque important d'entraîner un ajustement significatif de la valeur comptable des actifs et des passifs au cours de l'exercice suivant, IAS 1 exige la fourniture d'informations sur ces hypothèses ainsi que sur la nature et la valeur comptable de ces actifs et passifs. Ainsi, des informations pourraient devoir être fournies sur les hypothèses concernant les questions liées aux changements climatiques, par exemple lorsque ces questions soulèvent des incertitudes qui pourraient jouer sur les hypothèses utilisées pour produire des estimations, telles que l'estimation des flux de trésorerie futurs lorsqu'un actif est soumis à un test de dépréciation, ou encore la meilleure estimation de la dépense nécessaire à l'extinction d'une obligation de démantèlement. Par ailleurs, les sociétés doivent présenter ces informations à fournir de manière à aider les investisseurs à comprendre les jugements de la direction au sujet de l'avenir. La nature et l'étendue des informations à fournir peuvent varier, mais celles-ci peuvent comprendre, par exemple, la nature des hypothèses et la sensibilité des valeurs comptables aux méthodes, hypothèses et estimations qui forment la base de leur calcul, y compris les raisons de cette sensibilité.</p> <p>Toujours selon IAS 1, des informations doivent être fournies sur les jugements portés par la direction (séparément des jugements qui</p>

² Les éléments contenus dans cette colonne renvoient aux dispositions des normes IFRS qui appuient les explications fournies dans le tableau. Toutefois, l'application d'autres dispositions pourrait aussi nécessiter de prendre en compte les questions liées aux changements climatiques.

Normes IFRS de comptabilité ²	Incidence des questions liées aux changements climatiques sur les états financiers
	<p>impliquent des estimations) qui ont le plus d'incidence sur les montants comptabilisés dans les états financiers. Prenons l'exemple d'une société privée qui œuvre dans un secteur particulièrement touché par les questions liées aux changements climatiques et qui soumet un actif à un test de dépréciation en application d'IAS 36 <i>Dépréciation d'actifs</i>. Une telle société serait tenue de fournir des informations sur les jugements que la direction a portés, par exemple, pour identifier l'unité génératrice de trésorerie à laquelle l'actif appartient, si ces jugements font partie de ceux ayant le plus d'incidence sur les montants comptabilisés dans les états financiers.</p> <p>Continuité de l'exploitation</p> <p>Selon IAS 1, la direction doit évaluer la capacité de la société à poursuivre son exploitation lors de l'établissement des états financiers. Pour évaluer si la base d'établissement de la continuité de l'exploitation est appropriée, la direction doit prendre en compte toutes les informations dont elle dispose concernant l'avenir, qui s'étale au minimum, sans toutefois s'y limiter, sur 12 mois à compter de la date de clôture. Si les questions liées aux changements climatiques soulèvent des incertitudes significatives concernant des événements ou des circonstances qui peuvent jeter un doute important sur la capacité de la société à poursuivre son exploitation, IAS 1 exige la fourniture d'informations sur ces incertitudes. Si la direction est arrivée à la conclusion qu'il n'existait aucune incertitude significative à communiquer au sujet de l'hypothèse de la continuité de l'exploitation, mais que des jugements importants ont dû être portés pour parvenir à cette conclusion (au sujet de la faisabilité et de l'efficacité des mesures d'atténuation prévues, par exemple), IAS 1 exige la fourniture d'informations sur ces jugements².</p>
<p>IAS 2 <i>Stocks</i> Paragraphe 28 à 33</p>	<p>En raison de questions liées aux changements climatiques, les stocks d'une société peuvent devenir obsolètes, leur prix de vente peut subir une baisse, et les coûts estimés pour l'achèvement peuvent augmenter. Si par conséquent le coût des stocks n'est pas recouvrable, IAS 2 exige de la société qu'elle déprécie les stocks pour les ramener à leur valeur nette de réalisation. Les estimations de la valeur nette de réalisation sont fondées sur les éléments probants les plus fiables disponibles à la date à laquelle elles sont faites, quant au montant que l'on s'attend à réaliser des stocks.</p>
<p>IAS 12 <i>Impôts sur le résultat</i></p>	<p>Selon IAS 12, une société doit généralement comptabiliser un actif d'impôt différé résultant de différences temporaires déductibles ou de pertes fiscales et de crédits d'impôt non utilisés dans la mesure où il est</p>

³ En juillet 2014, l'IFRS Interpretations Committee a publié une décision intitulée [Informations à fournir au sujet de l'évaluation de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation \(IAS 1 Présentation des états financiers\)](#)

Normes IFRS de comptabilité ²	Incidence des questions liées aux changements climatiques sur les états financiers
<p>Paragraphe 24, 27 à 31, 34 et 56</p>	<p>probable que l'on dégagera des bénéfices imposables futurs auxquels imputer ces montants. Les questions liées aux changements climatiques peuvent avoir une incidence sur l'estimation que fera la société des bénéfices imposables futurs, et ainsi faire en sorte qu'elle ne puisse pas comptabiliser d'actifs d'impôt différé ou qu'elle doive décomptabiliser des actifs d'impôt différé déjà comptabilisés.</p>
<p>IAS 16 <i>Immobilisations corporelles</i> et IAS 38 <i>Immobilisations incorporelles</i></p> <p>IAS 16 – paragraphes 7, 51, 73 et 76</p> <p>IAS 38 – paragraphes 9 à 64, 102, 104, 118, 121 et 126</p>	<p>Les questions liées aux changements climatiques peuvent entraîner des dépenses, notamment en recherche et développement, visant à modifier ou à adapter les activités commerciales et l'exploitation de la société. IAS 16 et IAS 38 prévoient des critères pour la comptabilisation des coûts en tant qu'actifs (soit à titre d'immobilisations corporelles ou d'immobilisations incorporelles). De plus, IAS 38 exige la communication du montant des dépenses de recherche et développement comptabilisé en charges au cours d'une période de présentation de l'information financière.</p> <p>Selon IAS 16 et IAS 38, les sociétés doivent fournir des informations sur les valeurs résiduelles estimatives et les durées d'utilité attendues des actifs au moins une fois l'an, de même qu'indiquer les changements (tels que ceux pouvant découler de questions liées aux changements climatiques) apportés au montant des amortissements comptabilisés au cours de la période considérée et des périodes ultérieures. En effet, les questions liées aux changements climatiques peuvent avoir une incidence sur les valeurs résiduelles estimatives et les durées d'utilité attendues des actifs, notamment en raison de l'obsolescence ou de l'inaccessibilité des actifs, ou encore de restrictions juridiques s'y rattachant. Les sociétés doivent également fournir des informations sur les durées d'utilité attendues de chaque catégorie d'actifs, ainsi que sur la nature et le montant de toute modification apportée à leur valeur résiduelle estimative ou à leur durée d'utilité attendue.</p>
<p>IAS 36 <i>Dépréciation d'actifs</i></p> <p>Paragraphe 9 à 14, 30, 33, 44, 130, 132, 134 et 135</p>	<p>IAS 36 contient des dispositions qui indiquent les cas où la société doit estimer la valeur recouvrable afin d'évaluer la perte de valeur du goodwill ainsi que la dépréciation d'actifs tels que les immobilisations corporelles, les actifs au titre du droit d'utilisation et les immobilisations incorporelles. La société doit également déterminer à la fin de chaque période de présentation de l'information financière s'il existe un indice de dépréciation. Les questions liées aux changements climatiques peuvent fournir un indice de dépréciation d'un actif (ou d'un groupe d'actifs). Par exemple, une baisse de la demande pour des biens qui émettent des gaz à effet de serre pourrait indiquer qu'une usine de fabrication s'est dépréciée ; l'actif devrait alors être soumis à un test de dépréciation. Il est également précisé dans IAS 36 que les informations externes, telles que celles qui concernent des changements importants touchant l'environnement dans lequel la société évolue et ayant des</p>

Normes IFRS de comptabilité ²	Incidence des questions liées aux changements climatiques sur les états financiers
	<p>répercussions néfastes sur celle-ci (par exemple des changements apportés à la réglementation), constituent des indices de dépréciation.</p> <p>Si la valeur recouvrable d'un actif est estimée au moyen de la valeur d'utilité, IAS 36 exige de la société qu'elle s'assure que le calcul de la valeur d'utilité reflète une estimation des flux de trésorerie futurs qu'elle s'attend à obtenir de l'actif, ainsi que les attentes relatives à des variations possibles du montant ou de l'échéance de ces flux de trésorerie futurs. La société est tenue d'établir les projections de flux de trésorerie sur la base d'hypothèses raisonnables et justifiables représentant la meilleure estimation de la direction de l'ensemble des conditions économiques à venir. Par conséquent, elle doit déterminer si les questions liées aux changements climatiques ont une incidence sur ces hypothèses raisonnables et justifiables. Selon IAS 36, les flux de trésorerie futurs doivent être estimés pour l'actif dans son état actuel, de sorte que les estimations ne doivent pas inclure les flux de trésorerie qui devraient être générés par une restructuration future ou par l'amélioration de la performance de l'actif.</p> <p>Des informations doivent également être fournies sur les événements et circonstances qui ont conduit à la comptabilisation d'une perte de valeur, par exemple l'adoption d'une loi visant la réduction des émissions de gaz à effet de serre et ayant pour effet d'accroître les coûts de production. Dans des circonstances précises, des informations doivent également être fournies sur les hypothèses clés ayant servi à évaluer la valeur recouvrable de l'actif, de même que sur tout changement raisonnablement possible de ces hypothèses clés.</p>
<p>IAS 37 <i>Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels</i> IFRIC 21 <i>Droits ou taxes</i></p> <p>IAS 37 – paragraphes 14 à 83, 85 et 86</p> <p>IFRIC 21 – paragraphes 8 à 14</p>	<p>Les questions liées aux changements climatiques peuvent avoir une incidence sur la comptabilisation et l'évaluation des passifs ainsi que sur les informations à fournir à propos de ceux-ci dans les états financiers établis selon IAS 37. Il peut s'agir entre autres :</p> <ul style="list-style-type: none"> • de droits ou taxes imposés par les autorités publiques pour le défaut d'atteindre les cibles liées aux changements climatiques ou dans le but de décourager ou d'encourager certaines activités ; • d'exigences réglementaires visant à pallier les dommages causés à l'environnement ; • de contrats susceptibles de devenir déficitaires, par exemple en raison d'une éventuelle perte de revenu ou d'une augmentation des coûts découlant de modifications apportées à la réglementation relative aux changements climatiques ; • de restructurations visant la refonte de biens ou de services dans le but d'atteindre des cibles liées aux changements climatiques³

⁴ 2022, l'IFRS Interpretations Committee a publié une décision intitulée [Solde négatif de crédits carbone associé aux émissions provenant des véhicules \(IAS 37 éventuels\)](#).

Normes IFRS de comptabilité ²	Incidence des questions liées aux changements climatiques sur les états financiers
	<p>De plus, selon IAS 37, des informations doivent être fournies sur la nature d'une provision ou d'un passif éventuel, ainsi que sur les incertitudes relatives au montant ou à l'échéance de toute sortie d'avantages économiques. Si cela est nécessaire à la fourniture d'une information adéquate, IAS 37 exige que des informations soient fournies sur les principales hypothèses retenues concernant des événements futurs qui se reflètent dans le montant d'une provision⁴.</p>
<p>IFRS 7 <i>Instruments financiers : Informations à fournir</i> Paragraphe 31 à 42 et B8</p>	<p>IFRS 7 exige la fourniture d'informations sur les instruments financiers de la société, notamment sur la nature et l'ampleur des risques qui en découlent et sur la façon dont ces risques ont été gérés. Les questions liées aux changements climatiques peuvent exposer la société à des risques relatifs aux instruments financiers. Par exemple, dans le cas de prêteurs, il peut s'avérer nécessaire de fournir des informations relativement à l'incidence de ces questions sur l'évaluation des pertes de crédit attendues ou sur les concentrations de risque de crédit. Lorsque des informations sont fournies sur les concentrations de risque de marché, il peut être nécessaire de fournir, pour les détenteurs de placements en titres de capitaux propres, des informations sur les investissements par secteur d'activité, en identifiant les secteurs exposés aux risques liés aux changements climatiques.</p>
<p>IFRS 9 <i>Instruments financiers</i> Paragraphe 4.1.1(b), 4.1.2A(b), 4.3.1, 5.5.1 à 5.5.20 et B4.1.7</p>	<p>Les questions liées aux changements climatiques peuvent avoir différentes incidences sur la comptabilisation des instruments financiers. Par exemple, un contrat de prêt peut contenir des conditions selon lesquelles les flux de trésorerie contractuels sont liés à l'atteinte, par la société, de cibles liées aux changements climatiques. Ces cibles peuvent influencer sur le classement et l'évaluation du prêt : le prêteur doit tenir compte de ces conditions pour déterminer si les conditions contractuelles de l'actif financier donnent lieu à des flux de trésorerie qui correspondent uniquement à des remboursements de principal et à des versements d'intérêts sur le principal restant dû. Pour l'emprunteur, ces cibles peuvent avoir une incidence sur l'existence ou non de dérivés incorporés devant être séparés du contrat hôte.</p> <p>Les questions liées aux changements climatiques peuvent aussi avoir une incidence sur l'exposition d'un prêteur aux pertes de crédit. Par exemple, les feux de forêt, les inondations et les modifications aux politiques et à la réglementation pourraient limiter la capacité de l'emprunteur à honorer ses dettes auprès du prêteur. De plus, les actifs pourraient</p>

⁵ De telles informations doivent être fournies selon cette norme sauf si, dans des cas extrêmement rares, leur fourniture ne cause un préjudice sérieux à la société dans un litige l'opposant à des tiers. En de tels cas, la société doit indiquer la nature générale du litige, le fait que ces informations n'ont pas été fournies, ainsi que la raison pour laquelle elles ne l'ont pas été (paragraphe 92).

Normes IFRS de comptabilité ²	Incidence des questions liées aux changements climatiques sur les états financiers
	<p>devenir inaccessibles ou non assurables, ce qui influencerait sur la valeur des actifs donnés en garantie au prêteur. Pour la comptabilisation et l'évaluation des pertes de crédit attendues, IFRS 9 exige l'utilisation de toutes les informations raisonnables et justifiables qu'il est possible d'obtenir sans devoir engager des coûts ou des efforts déraisonnables. Ainsi, les questions liées aux changements climatiques peuvent être pertinentes, car elles sont susceptibles d'avoir une incidence sur l'éventail de scénarios économiques possibles, l'appréciation par le prêteur des augmentations importantes du risque de crédit, la dépréciation d'un actif financier, ou encore l'évaluation des pertes de crédit attendues.</p>
<p>IFRS 13 <i>Évaluation de la juste valeur</i> Paragraphe 22, 73 à 75, 87 et 93</p>	<p>Les questions liées aux changements climatiques peuvent avoir une incidence sur l'évaluation de la juste valeur des actifs et des passifs indiquée dans les états financiers. Par exemple, la prise en compte, par les intervenants du marché, d'éventuelles mesures législatives concernant les changements climatiques pourrait avoir une incidence sur la juste valeur d'un actif ou d'un passif.</p> <p>Les questions liées aux changements climatiques peuvent également influencer sur les informations à fournir quant aux évaluations de la juste valeur. En effet, les justes valeurs classées au niveau 3 de la hiérarchie sont évaluées à l'aide de données d'entrée non observables importantes. Selon IFRS 13, les données d'entrée non observables doivent refléter les hypothèses que les intervenants du marché utiliseraient pour fixer les prix, y compris les hypothèses sur les risques, lesquels peuvent comprendre les risques liés aux changements climatiques. Cette norme exige également la fourniture d'informations sur les données d'entrée utilisées pour l'évaluation de la juste valeur et, pour les justes valeurs qui sont évaluées de façon récurrente, une description de la sensibilité de l'évaluation de la juste valeur à des changements dans des données d'entrée non observables, lorsqu'un changement de montant dans ces données peut entraîner une augmentation ou une diminution importante de la juste valeur.</p>
<p>IFRS 17 <i>Contrats d'assurance</i> Paragraphe 33, 40, 117 et 121 à 128, et annexe A</p>	<p>Les questions liées aux changements climatiques peuvent avoir pour effet d'augmenter la fréquence ou l'ampleur des événements assurés, ou encore faire en sorte qu'ils surviennent plus tôt que prévu. Les événements assurés qui sont susceptibles d'être touchés par les questions liées aux changements climatiques peuvent comprendre l'interruption des activités, les dommages matériels, les maladies et les décès. Les questions liées aux changements climatiques peuvent donc avoir une incidence sur les hypothèses utilisées pour évaluer les passifs au titre des contrats d'assurance selon IFRS 17. Ces questions peuvent aussi avoir des répercussions sur les informations à fournir concernant (a) les jugements importants portés ou modifiés dans l'application d'IFRS 17, et</p>

Normes IFRS de comptabilité ²	Incidence des questions liées aux changements climatiques sur les états financiers
	(b) l'exposition d'une société au risque, les concentrations de risque, la façon dont la société gère le risque et l'analyse de sensibilité montrant l'incidence de changements touchant les variables de risque.