Ce document constitue un outil de documentation et n'engage pas la responsabilité des institutions

►**B**

RÈGLEMENT (UE) Nº 475/2012 DE LA COMMISSION

du 5 juin 2012

modifiant le règlement (CE) nº 1126/2008 portant adoption de certaines normes comptables internationales conformément au règlement (CE) nº 1606/2002 du Parlement européen et du Conseil, pour ce qui concerne la norme comptable internationale IAS 1 et la norme comptable internationale IAS 19

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

(JO L 146 du 6.6.2012, p. 1)

Rectifié par:

►**C1** Rectificatif, JO L 252 du 19.9.2012, p. 58 (475/2012)

▼B

RÈGLEMENT (UE) Nº 475/2012 DE LA COMMISSION

du 5 juin 2012

modifiant le règlement (CE) nº 1126/2008 portant adoption de certaines normes comptables internationales conformément au règlement (CE) nº 1606/2002 du Parlement européen et du Conseil, pour ce qui concerne la norme comptable internationale IAS 1 et la norme comptable internationale IAS 19

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

LA COMMISSION EUROPÉENNE,

vu le traité sur le fonctionnement de l'Union européenne,

vu le règlement (CE) nº 1606/2002 du Parlement européen et du Conseil du 19 juillet 2002 sur l'application des normes comptables internationales ([1]), et notamment son article 3, paragraphe 1,

considérant ce qui suit:

(1) Certaines normes comptables internationales et interprétations, telles qu'existant au 15 octobre 2008, ont été adoptées par le règlement (CE) nº 1126/2008 ([2]) de la Commission.

(2) Le 16 juin 2011, l'International Accounting Standards Board (IASB) a publié des modifications («amendements») aux normes comptables internationales IAS 1 Présentation des états financiers – *Présentation des autres éléments du résultat global* (ci-après dénommées les «modifications d'IAS 1») et IAS 19 *Avantages du personnel* (ci-après dénommées les «modifications d'IAS 19»). L'objectif des modifications d'IAS 1 est de rendre plus claire la présentation du nombre croissant des autres éléments du résultat global, et d'aider les utilisateurs des états financiers à distinguer les autres éléments du résultat global susceptibles d'être ultérieurement reclassés en résultat net de ceux qui ne le seront jamais. Les modifications d'IAS 19 doivent quant à elles permettre aux utilisateurs des états financiers de mieux comprendre l'incidence des régimes à prestations définies sur la situation financière, les performances financières et les flux de trésorerie d'une entité. L'objectif de la norme est de prescrire le mode de comptabilisation et de présentation des avantages du personnel.

(3) La consultation du groupe d'experts techniques (TEG) du groupe consultatif pour l'information financière en Europe (EFRAG) a confirmé que les modifications d'IAS 1 et les modifications d'IAS 19 satisfont aux conditions techniques d'adoption énoncées à l'article 3, paragraphe 2, du règlement (CE) nº 1606/2002.

([1]) JO L 243 du 11.9.2002, p. 1.
([2]) JO L 320 du 29.11.2008, p. 1.

▼B

(4) Il convient dès lors de modifier le règlement (CE) nº 1126/2008 en conséquence.

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

A ADOPTÉ LE PRÉSENT RÈGLEMENT:

Article premier

L'annexe du règlement (CE) nº 1126/2008 est modifiée comme suit:

(1) la norme comptable internationale IAS 1 *Présentation des états financiers* est modifiée conformément à l'annexe du présent règlement;

(2) les normes internationales d'information financière IFRS 1, IFRS 5 et IFRS 7 et les normes comptables internationales IAS 12, IAS 20, IAS 21, IAS 32, IAS 33 et IAS 34 sont modifiées conformément aux modifications d'IAS 1, telles qu'elles figurent à l'annexe du présent règlement;

(3) la norme comptable internationale IAS 19 *Avantages du personnel* est modifiée conformément à l'annexe du présent règlement;

(4) les normes internationales d'information financière IFRS 1, IFRS 8 et IFRS 13, les normes comptables internationales IAS 1 et IAS 24 et l'interprétation SIC 14 du Standing Interpretations Committee sont modifiées conformément aux modifications d'IAS 19, telles qu'elles figurent à l'annexe du présent règlement.

Article 2

1. Les entreprises appliquent les modifications des normes visées à l'article 1er, points 1 et 2, au plus tard à la date d'ouverture de leur premier exercice commençant le 1er juillet 2012 ou après cette date.

2. ►C1 Les entreprises appliquent les modifications des normes visées à l'article 1er, points 3 et 4, au plus tard à la date d'ouverture de leur premier exercice commençant le 1er janvier 2013 ou après cette date. ◄

Article 3

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

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

▼B

ANNEXE

NORMES COMPTABLES INTERNATIONALES

IAS 1	**IAS 1 Présentation des états financiers – *Présentation des autres éléments du résultat global***
IAS 19	**IAS 19 *Avantages du personnel***

«Reproduction autorisée dans l'Espace économique européen. Tous droits réservés en dehors de l'EEE, à l'exception du droit de reproduire à des fins d'utilisation personnelle ou autres fins légitimes. Des informations supplémentaires peuvent être obtenues de l'IASB à l'adresse suivante: www.iasb.org»

▼B

MODIFICATION D'IAS 1

Présentation des états financiers

Le paragraphe 7 est modifié.

7 Dans la présente norme, les termes suivants ont la signification indiquée ci-après:

…

Les notes contiennent des informations complémentaires à celles qui sont présentées dans l'état de la situation financière, le ou les états du résultat net et des autres éléments du résultat global, …

Le paragraphe 10 est modifié, le paragraphe 10A est ajouté et le paragraphe 12 est supprimé.

10 Un jeu complet d'états financiers comprend:

… un état du résultat net et des autres éléments du résultat global de la période;

…

L'entité peut utiliser pour ces états des titres différents de ceux qui sont utilisés dans la présente norme. Par exemple, elle peut utiliser le titre «état du résultat global» plutôt que «état du résultat net et des autres éléments du résultat global».

10A L'entité peut présenter dans un seul état, mais dans deux sections séparées, le résultat net et les autres éléments du résultat global. Ces sections doivent se suivre, la section résultat net précédant immédiatement la section autres éléments du résultat global. L'entité peut aussi présenter la section résultat net dans un état du résultat net séparé. Dans ce cas, l'état du résultat net doit précéder immédiatement l'état présentant le résultat global, lequel doit commencer par le résultat net.

Les sous-titres précédant les paragraphes 81 et 82 ainsi que le paragraphe 82 sont modifiés, et le paragraphe 81 est supprimé. Les paragraphes 81A et 81B ainsi qu'un sous-titre et le paragraphe 82A sont ajoutés et les paragraphes 83 et 84 sont supprimés.

État du résultat net et des autres éléments du résultat global

81A L'état du résultat net et des autres éléments du résultat global (l'état du résultat global) doit présenter, en plus de la section résultat net et de la section autres éléments du résultat global:

(a) le résultat net;

(b) le total des autres éléments du résultat global;

(c) le résultat global de la période, c'est-à-dire le total du résultat net et des autres éléments du résultat global.

Si l'entité présente un état du résultat net séparé, elle n'a pas à présenter une section résultat net dans l'état présentant le résultat global.

81B L'entité doit présenter, en plus de la section résultat net et de la section autres éléments du résultat global, les postes suivants en tant qu'affectations du résultat net et des autres éléments du résultat global de la période:

(a) résultat net de la période attribuable:

(i) aux participations ne donnant pas le contrôle, et

(ii) aux propriétaires de la société mère.

(b) résultat global pour la période attribuable:

(i) aux participations ne donnant pas le contrôle, et

(ii) aux propriétaires de la société mère.

Si l'entité présente le résultat net dans un état séparé, cet état doit présenter les postes visés en (a).

▼B

Informations à présenter dans la section résultat net ou dans l'état du résultat net

82 En plus des éléments exigés par d'autres normes IFRS, la section résultat net ou l'état du résultat net doit comporter les postes suivants au titre de la période:

(a) les produits des activités ordinaires;

(b) les charges financières;

(c) la quote-part dans le résultat net des entreprises associées et des coentreprises comptabilisées selon la méthode de la mise en équivalence;

(d) la charge d'impôt sur le résultat;

(e) [supprimé]

(ea) un montant unique représentant le total des activités abandonnées (voir IFRS 5).

(f)–(i) [supprimés]

Informations à présenter dans la section autres éléments du résultat global

82A La section autres éléments du résultat global doit présenter les postes représentant les autres éléments du résultat global au titre de la période, classés en fonction de leur nature (y compris la quote-part des autres éléments de résultat global des entreprises associées et des coentreprises comptabilisées selon la méthode de la mise en équivalence) et répartis, conformément aux autres normes IFRS, entre:

(a) ceux qui ne seront pas reclassés ultérieurement en résultat net; et

(b) ceux qui seront reclassés ultérieurement en résultat net lorsque certaines conditions seront remplies.

Les paragraphes 85, 86, 87, 90, 91, 94, 100 et 115 et le sous-titre précédant le paragraphe 97 sont modifiés, et le paragraphe 139J est ajouté.

85 L'entité doit présenter des postes, rubriques et sous-totaux supplémentaires dans le ou les états du résultat net et des autres éléments du résultat global lorsqu'une telle présentation est pertinente pour aider à comprendre la performance financière de l'entité.

86 Puisque les effets des différentes activités, transactions et autres événements de l'entité diffèrent dans leur fréquence, leur potentiel de profit ou de perte et leur prévisibilité, la communication des composantes de la performance financière aide les utilisateurs à comprendre la performance financière réalisée et à effectuer des projections de la performance financière future. L'entité inclut des postes supplémentaires dans le ou les états du résultat net et des autres éléments du résultat global et modifie les descriptions utilisées ainsi que l'ordre des postes lorsque c'est nécessaire pour expliquer les éléments de sa performance financière. …

87 L'entité ne doit pas présenter des éléments de produits ou de charges en tant qu'éléments extraordinaires, que ce soit dans le ou les états présentant le résultat net et les autres éléments du résultat global ou dans les notes.

90 L'entité doit présenter le montant d'impôt relatif à chaque autre élément du résultat global, y compris les ajustements de reclassement, soit dans l'état du résultat net et des autres éléments du résultat global, soit dans les notes.

91 L'entité peut présenter les autres éléments du résultat global:

(a) soit après effets d'impôt liés,

(b) soit avant effets d'impôt liés, en présentant par ailleurs le montant total d'impôt relatif à ces éléments.

Si l'entité choisit la solution décrite en (b), elle doit répartir l'impôt entre les éléments susceptibles d'être reclassés ultérieurement dans la section résultat net et ceux qui ne seront pas reclassés dans cette section.

94 L'entité peut présenter les ajustements de reclassement dans le ou les états du résultat net et des autres éléments du résultat global ou dans les notes. L'entité qui présente ces ajustements dans les notes présente les autres éléments du résultat global nets des ajustements de reclassement.

▼B

Informations à présenter soit dans le ou les états du résultat net et des autres éléments du résultat global, soit dans les notes

100 Les entités sont encouragées à présenter l'analyse évoquée au paragraphe 99 dans le ou les états présentant le résultat net et les autres éléments du résultat global.

115 Dans certaines circonstances, il peut être nécessaire ou souhaitable de modifier l'ordre dans lequel sont traités des éléments spécifiques à l'intérieur des notes. À titre d'exemple, l'entité peut regrouper des informations sur les variations de la juste valeur comptabilisées dans le résultat net avec des informations sur l'échéance des instruments financiers, bien que les premières concernent le ou les états présentant le résultat net et les autres éléments du résultat global et les secondes, l'état de la situation financière. Néanmoins, dans la mesure du possible, l'entité adopte pour les notes une structure organisée.

139J *Présentation des autres éléments du résultat global* (Modification d'IAS 1), publié en juin 2011, a entraîné la modification des paragraphes 7, 10, 82, 85, 86, 87, 90, 91, 94, 100 et 115, l'ajout des paragraphes 10A, 81A, 81B et 82A, et la suppression des paragraphes 12, 81, 83 et 84. L'entité doit appliquer ces amendements pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er juillet 2012. Une application anticipée est autorisée. Lorsqu'une entité applique les amendements au titre d'une période antérieure, elle doit l'indiquer.

AMENDEMENTS D'AUTRES IFRS

La présente annexe indique les amendements qui seront apportés à d'autres normes par suite de la publication, par le Conseil, des modifications d'IAS 1 *Présentation des états financiers*. L'entité doit appliquer ces amendements lorsqu'elle applique les amendements apportés à IAS 1 dans *Présentation des autres éléments du résultat global*.

IFRS 1 *Première application des Normes internationales d'information financière*

Le paragraphe 21 est modifié et le paragraphe 39K est ajouté.

21 Selon IAS 1, les premiers états financiers IFRS d'une entité doivent comprendre au moins trois états de la situation financière, deux états du résultat net et des autres éléments du résultat global, deux états du résultat net séparés (s'ils sont présentés), deux tableaux des flux de trésorerie, et deux états des variations des capitaux propres et les notes, y compris les informations comparatives.

39K *Présentation des autres éléments du résultat global* (Modification d'IAS 1), publié en juin 2011, a entraîné la modification du paragraphe 21. L'entité doit appliquer cet amendement lorsqu'elle applique IAS 1 modifiée en juin 2011.

IFRS 5 *Actifs non courants détenus en vue de la vente et activités abandonnées*

Le paragraphe 33A est modifié et le paragraphe 44I est ajouté.

33A Si l'entité présente les éléments du résultat net dans un état séparé comme décrit au paragraphe 10A d'IAS 1 (modifiée en 2011), une section expressément consacrée aux activités abandonnées est présentée dans cet état.

44I *Présentation des autres éléments du résultat global* (Modification d'IAS 1), publié en juin 2011, a entraîné la modification du paragraphe 33A. L'entité doit appliquer cet amendement lorsqu'elle applique IAS 1 modifiée en juin 2011.

IFRS 7 *Instruments financiers: Informations à fournir*

Le paragraphe 27B est modifié et le paragraphe 44Q est ajouté.

27B Dans le cas des évaluations de la juste valeur comptabilisées dans l'état de la situation financière, l'entité doit indiquer, pour chaque catégorie d'instruments financiers:

▼B

…

(c) pour les évaluations de la juste valeur au niveau 3 de la hiérarchie des justes valeurs, un rapprochement entre les soldes d'ouverture et de clôture, présentant séparément les changements qui se sont produits pendant la période en ce qui concerne respectivement:

(i) le total des profits et des pertes de la période comptabilisés en résultat net avec une description des rubriques où ils sont présentés dans le ou les états du résultat net et des autres éléments du résultat global;

…

(d) le montant total des pertes et des profits de la période visée en (c)(i) ci-dessus, inclus dans le résultat net et imputable à des profits et des pertes relatifs aux actifs et passifs détenus à la fin de la période de reporting, ainsi qu'une description des postes où ces profits ou pertes sont présentés dans le ou les états du résultat net et des autres éléments du résultat global;

…

44Q *Présentation des autres éléments du résultat global* (Modification d'IAS 1), publié en juin 2011, a entraîné la modification du paragraphe 27B. L'entité doit appliquer cet amendement lorsqu'elle applique IAS 1 modifiée en juin 2011.

IAS 12 ***Impôts sur le résultat***

Le paragraphe 77 est modifié, le paragraphe 77A est supprimé, et le paragraphe 98B est ajouté.

77 La charge (produit) d'impôt liée au résultat des activités ordinaires doit être présentée dans le ou les états du résultat net et des autres éléments du résultat global.

98B *Présentation des autres éléments du résultat global* (Modification d'IAS 1), publié en juin 2011, a entraîné la modification du paragraphe 77 et la suppression du paragraphe 77A. L'entité doit appliquer ces amendements lorsqu'elle applique IAS 1 modifiée en juin 2011.

IAS 20 ***Comptabilisation des subventions publiques et informations à fournir sur l'aide publique***

Le paragraphe 29 est modifié, le paragraphe 29A est supprimé et le paragraphe 46 est ajouté.

29 Les subventions liées au résultat sont présentées en résultat net, séparément ou dans une rubrique générale telle que «autres produits»; elles peuvent aussi être présentées en déduction des charges auxquelles elles sont liées.

46 *Présentation des autres éléments du résultat global* (Modification d'IAS 1), publié en juin 2011, a entraîné la modification du paragraphe 29 et la suppression du paragraphe 29A. L'entité doit appliquer ces amendements lorsqu'elle applique IAS 1 modifiée en juin 2011.

IAS 21 ***Effets des variations des cours des monnaies étrangères***

Le paragraphe 39 est modifié et le paragraphe 60H est ajouté.

39 Les résultats et la situation financière d'une entité dont la monnaie fonctionnelle n'est pas la monnaie d'une économie hyperinflationniste doivent être convertis en une autre monnaie de présentation, selon les procédures suivantes:

…

(b) les produits et les charges de chaque état présentant le résultat net et les autres éléments du résultat global (y compris ceux présentés à titre comparatif) doivent être convertis au cours de change en vigueur aux dates des transactions; et

(c) …

▼B

60H *Présentation des autres éléments du résultat global* (Modification d'IAS 1), publié en juin 2011, a entraîné la modification du paragraphe 39. L'entité doit appliquer cet amendement lorsqu'elle applique IAS 1 modifiée en juin 2011.

IAS 32 ***Instruments financiers: Présentation***

Le paragraphe 40 est modifié et le paragraphe 97K est ajouté.

40 Les dividendes classés en charges peuvent être présentés dans le ou les états du résultat net et des autres éléments du résultat global, soit avec les intérêts liés à d'autres passifs, soit comme un élément distinct. Outre les dispositions de la présente norme, les informations à fournir sur les intérêts et les dividendes doivent se conformer aux dispositions d'IAS 1 et d'IFRS 7. Dans certaines circonstances, compte tenu des différences entre les intérêts et les dividendes, notamment en ce qui concerne leur déductibilité fiscale, il est souhaitable de les présenter séparément dans le ou les états du résultat net et des autres éléments du résultat global. Les informations sur les incidences fiscales sont fournies selon IAS 12.

97K *Présentation des autres éléments du résultat global* (Modification d'IAS 1), publié en juin 2011, a entraîné la modification du paragraphe 40. L'entité doit appliquer cet amendement lorsqu'elle applique IAS 1 modifiée en juin 2011.

IAS 33 ***Résultat par action***

Les paragraphes 4A, 67A, 68A et 73A sont modifiés et le paragraphe 74D est ajouté.

4A Si l'entité présente les éléments du résultat net dans un état séparé comme décrit au paragraphe 10A d'IAS 1 *Présentation des états financiers* (modifiée en 2011), elle doit présenter le résultat par action uniquement dans cet état séparé.

67A Si l'entité présente les éléments du résultat net dans un état séparé comme décrit au paragraphe 10A d'IAS 1 (modifiée en 2011), elle présente le résultat de base et le résultat dilué par action, comme décrit aux paragraphes 66 et 67, dans cet état séparé.

68A Si l'entité présente les éléments de résultat net dans un état séparé comme décrit au paragraphe 10A d'IAS 1 (modifiée en 2011), elle présente le résultat de base et le résultat dilué par action pour cette activité abandonnée, comme décrit au paragraphe 68, dans cet état séparé ou dans les notes.

73A Le paragraphe 73 s'applique également à l'entité qui fournit, outre son résultat de base et son résultat dilué par action, des montants par action en utilisant un élément présenté en résultat net, autre que l'un de ceux qui sont requis selon la présente norme.

74D *Présentation des autres éléments du résultat global* (Modification d'IAS 1), publié en juin 2011, a entraîné la modification des paragraphes 4A, 67A, 68A et 73A. L'entité doit appliquer ces amendements lorsqu'elle applique IAS 1 modifiée en juin 2011.

IAS 34 ***Information financière intermédiaire***

Les paragraphes 8, 8A, 11A et 20 sont modifiés et le paragraphe 51 est ajouté.

8 Un rapport financier intermédiaire doit comporter, au minimum, les composantes suivantes:

…

(b) un ou des états résumés du résultat net et des autres éléments du résultat global;

(c) …

8A Si l'entité présente les éléments de résultat net dans un état séparé comme décrit au paragraphe 10A d'IAS 1 (modifiée en 2011), elle présente l'information intermédiaire résumée tirée de cet état.

11A Si l'entité présente les éléments de résultat net dans un état séparé comme décrit au paragraphe 10A d'IAS 1 (modifiée en 2011), elle présente le résultat de base et le résultat dilué par action dans cet état.

20 Les rapports intermédiaires doivent comporter les états financiers intermédiaires (résumés ou complets) pour les périodes suivantes:

▼B

…

(b) tat du résultat net et des autres éléments du résultat global de la période intermédiaire considérée et état du résultat net et des autres éléments du résultat global cumulé depuis le début de l'exercice considéré, ainsi que les états du résultat net et des autres éléments du résultat global comparatifs pour les périodes intermédiaires comparables (période considérée et cumul depuis le début de la période annuelle) de l'exercice précédent. Comme l'autorise IAS 1 (modifiée en 2011), un rapport intermédiaire peut présenter pour chaque période un ou plusieurs états du résultat net et des autres éléments du résultat global;

51 *Présentation des autres éléments du résultat global* (Modification d'IAS 1), publiée en juin 2011, a entraîné la modification des paragraphes 8, 8A, 11A et 20. L'entité doit appliquer ces amendements lorsqu'elle applique IAS 1 modifiée en juin 2011.

NORME COMPTABLE INTERNATIONALE 19

Avantages du personnel

OBJECTIF

1 L'objectif de la présente norme est de prescrire le traitement comptable des avantages du personnel et les informations à fournir à leur sujet. La norme impose à l'entité de comptabiliser:

(a) un passif lorsqu'un membre du personnel a rendu des services en échange d'avantages du personnel qui lui seront versés dans l'avenir;

(b) une charge lorsque l'entité consomme l'avantage économique résultant des services rendus par un membre du personnel en échange d'avantages du personnel.

CHAMP D'APPLICATION

2 La présente norme doit être appliquée à la comptabilisation, par l'employeur, de tous les avantages du personnel, sauf ceux auxquels s'applique IFRS 2 *Paiement fondé sur des actions*.

3 La présente norme ne vise pas l'information présentée par les régimes d'avantages du personnel (voir IAS 26 *Comptabilité et rapports financiers des régimes de retraite*).

4 Les avantages du personnel auxquels la présente norme s'applique comprennent notamment ceux accordés en vertu:

(a) de régimes ou autres accords formels établis entre une entité et des membres du personnel, pris individuellement ou collectivement, ou leurs représentants;

(b) de dispositions légales ou d'accords sectoriels aux termes desquels les entités sont tenues de cotiser à un régime national, régional ou sectoriel, ou à un autre régime multi-employeurs;

(c) d'usages qui donnent lieu à une obligation implicite. Les usages donnent lieu à une obligation implicite lorsque l'entité n'a pas d'autre solution réaliste que de payer les avantages du personnel. À titre d'exemple, une obligation implicite existe lorsqu'un changement dans les usages de l'entité entraînerait une dégradation inacceptable de ses relations avec le personnel.

▼B

5 Les avantages du personnel comprennent:

(a) les avantages à court terme, tels que les suivants (si leur règlement intégral est attendu dans les douze mois qui suivent la clôture de l'exercice au cours duquel les membres du personnel ont rendu les services correspondants):

(i) les salaires et les cotisations de sécurité sociale,

(ii) les congés annuels payés et les congés de maladie payés,

(iii) l'intéressement et les primes,

(iv) les avantages non pécuniaires (assistance médicale, logement, voiture et autres biens ou services gratuits ou subventionnés) dont bénéficient les membres du personnel en activité;

(b) les avantages postérieurs à l'emploi, tels que les suivants:

(i) les prestations de retraite (par exemple, les pensions et les sommes forfaitaires versées à la retraite),

(ii) les autres avantages postérieurs à l'emploi, comme l'assurance-vie postérieure à l'emploi et l'assistance médicale postérieure à l'emploi;

(c) les autres avantages à long terme, tels que les suivants:

(i) les absences de longue durée rémunérées, comme les congés liés à l'ancienneté ou les congés sabbatiques,

(ii) les primes d'ancienneté et autres avantages liés à l'ancienneté,

(iii) les prestations pour invalidité de longue durée;

(d) les indemnités de cessation d'emploi.

6 Les avantages du personnel englobent les prestations servies aux membres du personnel ou à leurs personnes à charge ou bénéficiaires; ils peuvent être réglés par des paiements (ou par la fourniture de biens ou de services) effectués directement aux membres du personnel, ou à leurs conjoints, enfants ou autres personnes à charge ou encore à des tiers comme des compagnies d'assurance.

7 Un membre du personnel peut travailler pour une entité à plein temps ou à temps partiel, et à titre permanent, occasionnel ou temporaire. Aux fins de la présente norme, sont aussi des membres du personnel les administrateurs et autres dirigeants.

DÉFINITIONS

8 Dans la présente norme, les termes suivants ont la signification indiquée ci-après:

Définitions des avantages du personnel

Les *avantages du personnel* sont les contreparties de toute forme accordées par une entité pour les services rendus par les membres de son personnel ou pour la cessation de leur emploi.

Les *avantages à court terme* sont les avantages du personnel (autres que les indemnités de cessation d'emploi) dont le règlement intégral est attendu dans les douze mois qui suivent la clôture de l'exercice au cours duquel les membres du personnel ont rendu les services correspondants.

▼B

Les *avantages postérieurs à l'emploi* sont les avantages du personnel (autres que les indemnités de cessation d'emploi et les avantages à court terme) qui sont payables après la fin de l'emploi.

Les *autres avantages à long terme* sont tous les avantages du personnel autres que les avantages à court terme, les avantages postérieurs à l'emploi et les indemnités de cessation d'emploi.

Les *indemnités de cessation d'emploi* sont les avantages du personnel fournis en contrepartie de la cessation d'emploi d'un membre du personnel résultant:

(a) soit de la décision de l'entité de mettre fin à l'emploi du membre du personnel avant l'âge normal de départ en retraite;

(b) soit de la décision du membre du personnel d'accepter une offre d'indemnités en échange de la cessation de son emploi.

Définitions liées au classement des régimes

Un *régime d'avantages postérieurs à l'emploi* est un accord formel ou informel selon lequel une entité fournit des avantages postérieurs à l'emploi à un ou plusieurs membres de son personnel.

Un *régime à cotisations définies* est un régime d'avantages postérieurs à l'emploi selon lequel une entité verse des cotisations définies à une entité distincte (le fonds) et n'aura aucune obligation juridique ou implicite de payer des cotisations supplémentaires si le fonds n'a pas suffisamment d'actifs pour servir toutes les prestations correspondant aux services rendus par le personnel pendant la période considérée et les périodes antérieures.

Un *régime à prestations définies* est un régime d'avantages postérieurs à l'emploi autre qu'un régime à cotisations définies.

Un *régime multi-employeurs* est un régime à cotisations définies (autre qu'un régime général et obligatoire) ou un régime à prestations définies (autre qu'un régime général et obligatoire) qui:

(a) met en commun les actifs apportés par différentes entités qui ne sont pas sous contrôle commun;

(b) utilise ces actifs pour servir des prestations à des membres du personnel de ces entités en fixant le niveau des cotisations et des prestations sans tenir compte de l'identité de l'entité qui emploie ces membres du personnel.

Définitions liées au passif (à l'actif) net au titre des prestations définies

Le *passif (l'actif) net au titre des prestations définies* est le déficit ou l'excédent, ajusté pour tenir compte de l'effet limitatif qu'a le plafond de l'actif sur le montant de l'actif net au titre des prestations définies.

Le *déficit ou l'excédent* est égal à la différence entre:

(a) la valeur actualisée de l'obligation au titre des prestations définies; et

(b) la juste valeur des actifs du régime (s'il en existe).

Le *plafond de l'actif* est la valeur actualisée des avantages économiques disponibles sous forme de remboursements par le régime ou sous forme de diminutions des cotisations futures dues au régime.

▼B

La *valeur actualisée de l'obligation au titre de prestations définies* est la valeur actualisée, sans déduction des actifs du régime, des paiements futurs qui devraient être nécessaires pour régler l'obligation résultant des services rendus par les membres du personnel pendant la période considérée et les périodes antérieures.

Les *actifs du régime* comprennent:

(a) les actifs détenus par un fonds d'avantages du personnel à long terme;

(b) les contrats d'assurance éligibles.

Les *actifs détenus par un fonds d'avantages du personnel à long terme* sont des actifs (autres que des instruments financiers non transférables émis par l'entité présentant l'information financière) qui:

(a) sont détenus par une entité (un fonds) juridiquement distincte de l'entité présentant l'information financière et ayant pour seul but le paiement ou le financement d'avantages du personnel;

(b) sont réservés au paiement ou au financement des avantages du personnel, demeurent hors de portée des créanciers de l'entité présentant l'information financière (même en cas de faillite) et ne peuvent être restitués à l'entité présentant l'information financière que dans l'un ou l'autre des cas suivants:

(i) les actifs restants du fonds suffisent à remplir toutes les obligations du régime ou de l'entité présentant l'information financière au titre des avantages du personnel,

(ii) les actifs sont restitués à l'entité présentant l'information financière pour lui rembourser des avantages du personnel déjà payés.

Un *contrat d'assurance éligible* (*) est un contrat conclu avec un assureur qui n'est pas une partie liée (au sens de la définition de ce terme dans IAS 24 *Information relative aux parties liées*) à l'entité présentant l'information financière, et dont le produit:

(a) ne peut servir qu'à payer ou à financer les avantages du personnel accordés selon un régime à prestations définies;

(b) demeure hors de portée des créanciers de l'entité présentant l'information financière (même en cas de faillite) et ne peut être remis à cette entité que dans l'un ou l'autre des cas suivants:

(i) le produit représente des actifs excédentaires, non nécessaires pour le respect de l'ensemble des obligations au titre des avantages du personnel,

(ii) le produit est remis à l'entité présentant l'information financière pour lui rembourser des avantages du personnel déjà payés.

La *juste valeur* est le montant pour lequel un actif pourrait être échangé ou un passif éteint entre parties bien informées, consentantes, et agissant dans des conditions de concurrence normale.

Définitions liées au coût des prestations définies

Le *coût des services* comprend:

(a) le *coût des services rendus au cours de la période*, soit l'accroissement de la valeur actualisée de l'obligation au titre des prestations définies résultant des services rendus par les membres du personnel pendant la période considérée;

(*) Le contrat d'assurance éligible n'est pas nécessairement un contrat d'assurance au sens de la définition de ce terme dans IFRS 4 *Contrats d'assurance*.

▼B

(b) le *coût des services passés*, soit la variation de la valeur actualisée de l'obligation au titre des prestations définies pour les services rendus par les membres du personnel au cours de périodes antérieures qui résulte de la modification d'un régime (instauration ou cessation d'un régime à prestations définies ou encore changements apportés au régime) ou de la réduction d'un régime (diminution importante, décidée par l'entité, du nombre de membres du personnel couverts par le régime);

(c) le profit ou la perte résultant de la liquidation, le cas échéant.

Les *intérêts nets sur le passif (l'actif) net au titre des prestations définies* correspondent à la variation pour la période du passif (de l'actif) net au titre des prestations définies attribuable au passage du temps.

Les *réévaluations du passif (de l'actif) net au titre des prestations définies* comprennent:

(a) les écarts actuariels;

(b) le rendement des actifs du régime, à l'exclusion des montants pris en compte dans le calcul des intérêts nets sur le passif (l'actif) net au titre des prestations définies;

(c) la variation de l'effet du plafond de l'actif, à l'exclusion des montants pris en compte dans le calcul des intérêts nets sur le passif (l'actif) net au titre des prestations définies.

Les *écarts actuariels* sont les variations de la valeur actualisée de l'obligation au titre des prestations définies qui résultent:

(a) des ajustements liés à l'expérience (l'effet des écarts entre les hypothèses actuarielles antérieures et ce qui s'est effectivement produit);

(b) de l'effet des changements apportés aux hypothèses actuarielles.

Le *rendement des actifs du régime* comprend les intérêts, dividendes et autres produits tirés desdits actifs ainsi que les profits ou pertes réalisés ou latents sur ces actifs, déduction faite:

(a) des coûts de gestion desdits actifs;

(b) des impôts à payer par le régime, à l'exception des impôts pris en compte dans les hypothèses actuarielles utilisées pour évaluer la valeur actualisée de l'obligation au titre des prestations définies.

Une *liquidation* est une opération (autre qu'un versement de prestations aux membres du personnel ou en leur nom prévu dans les dispositions du régime et pris en compte dans les hypothèses actuarielles) qui élimine toute obligation juridique ou implicite ultérieure pour tout ou partie des prestations prévues par un régime à prestations définies.

AVANTAGES À COURT TERME

9 Sont des avantages à court terme les avantages tels que les suivants si leur règlement intégral est attendu dans les douze mois qui suivent la clôture de l'exercice au cours duquel les membres du personnel ont rendu les services correspondants:

(a) les salaires et les cotisations de sécurité sociale;

(b) les congés annuels payés et les congés de maladie payés;

(c) l'intéressement et les primes;

(d) les avantages non pécuniaires (assistance médicale, logement, voiture et autres biens ou services gratuits ou subventionnés) dont bénéficient les membres du personnel en activité.

▼B

10 L'entité n'a pas à reclasser un avantage à court terme si ses attentes quant au moment du règlement changent temporairement. Toutefois, si les caractéristiques de l'avantage changent (par exemple, dans le cas où un avantage non cumulable devient cumulable) ou si le changement dans les attentes quant au moment du règlement n'est pas temporaire, l'entité examine si l'avantage répond toujours à la définition d'un avantage à court terme.

Comptabilisation et évaluation

Tous les avantages à court terme

11 Lorsqu'un membre du personnel a rendu des services à l'entité au cours d'une période comptable, l'entité doit comptabiliser le montant non actualisé des avantages à court terme qu'elle s'attend à lui payer en contrepartie des services:

(a) au passif (charge à payer), après déduction du montant déjà payé, le cas échéant. Si le montant déjà payé excède la valeur non actualisée des prestations, l'entité doit comptabiliser l'excédent à l'actif (charge payée d'avance) dans la mesure où le paiement d'avance conduira, par exemple, à une diminution des paiements futurs ou à un remboursement en trésorerie;

(b) en charges, à moins qu'une autre norme IFRS n'impose ou n'autorise l'incorporation des prestations dans le coût d'un actif (voir, par exemple, IAS 2 *Stocks* et IAS 16 *Immobilisations corporelles*).

12 Les paragraphes 13, 16 et 19 expliquent comment l'entité doit appliquer le paragraphe 11 aux avantages à court terme prenant la forme d'absences rémunérées ou de plans d'intéressement ou d'attribution de primes.

Absences de courte durée rémunérées

13 En application du paragraphe 11, l'entité doit comptabiliser le coût attendu des avantages à court terme prenant la forme d'absences rémunérées:

(a) dans le cas où les droits à absences rémunérées sont cumulables, lorsque les membres du personnel rendent les services qui leur donnent droit à de nouvelles absences rémunérées futures;

(b) dans le cas où les droits à absences rémunérées sont non cumulables, lorsque les absences se produisent.

14 Les absences rémunérées par l'entité peuvent se rattacher à des raisons diverses: vacances, maladie ou incapacité de courte durée, maternité ou paternité, fonctions de juré, service militaire, etc. Ces absences rémunérées se divisent en deux catégories:

(a) les droits cumulables;

(b) les droits non cumulables.

15 Les droits à absences rémunérées cumulables sont reportables et peuvent être utilisés lors de périodes futures s'ils n'ont pas été intégralement utilisés dans la période considérée. Ces droits peuvent faire naître des droits à compensation financière (les membres du personnel peuvent obtenir le règlement de leurs droits à absences non utilisés lorsqu'ils quittent l'entité) ou non (les membres du personnel ne peuvent pas obtenir, lors de leur départ, le règlement de leurs droits non utilisés). Lorsque les services rendus par les membres du personnel leur donnent droit à de nouvelles absences rémunérées futures, il en résulte une obligation pour l'entité. L'obligation existe et est comptabilisée même si les absences rémunérées ne font pas naître de droits à compensation financière. L'éventualité que les membres du personnel quittent l'entité avant d'avoir fait usage de leurs droits à absences accumulés ne faisant pas naître de droits à compensation financière a toutefois une incidence sur l'évaluation de cette obligation.

▼B

16 L'entité doit évaluer le coût attendu des droits à absences rémunérées cumulables comme étant le montant supplémentaire qu'elle s'attend à payer du fait du cumul des droits non utilisés à la date de clôture.

17 Selon la méthode indiquée au paragraphe précédent, l'obligation est égale au montant des paiements supplémentaires qui sont susceptibles d'être à effectuer du seul fait que l'avantage est cumulable. Dans bon nombre de cas, l'entité n'a pas besoin de se livrer à des calculs détaillés pour estimer qu'elle n'a aucune obligation significative au titre de droits à absences rémunérées non utilisés. Par exemple, une obligation au titre des congés de maladie ne sera vraisemblablement significative que s'il existe un accord, formel ou informel, qui prévoit que les congés de maladie payés non utilisés peuvent être pris sous la forme de congés annuels payés.

Exemple illustrant les paragraphes 16 et 17

Une entité emploie 100 personnes, ayant droit chacune à cinq jours ouvrables de congé de maladie payé par an. Les congés de maladie non utilisés peuvent être reportés sur une année civile. Les congés de maladie pris sont imputés en premier sur les droits au titre de l'année en cours, puis sur le solde reporté de l'année précédente (c'est-à-dire selon la méthode DEPS). Au 31 décembre 20X1, la moyenne des droits non utilisés est de deux jours par personne. Selon son expérience, qui ne devrait pas se démentir, l'entité s'attend à ce qu'en 20X2, 92 membres du personnel prennent tout au plus cinq jours de congé de maladie payé et que les huit autres membres en prennent en moyenne six jours et demi.

L'entité s'attend à avoir à payer 12 jours de congé de maladie supplémentaires en contrepartie des droits non utilisés accumulés au 31 décembre 20X1 (un jour et demi par personne pour huit membres du personnel). Par conséquent, elle comptabilise un passif égal à 12 jours de congé de maladie.

18 Les droits à absences rémunérées non cumulables ne sont pas reportables: si les droits de la période considérée ne sont pas intégralement utilisés, ils sont perdus et les membres du personnel n'ont pas droit, lors de leur départ de l'entité, au règlement de leurs droits non utilisés. Cela se produit habituellement pour les congés de maladie (dans la mesure où les droits passés non utilisés n'ajoutent rien aux droits futurs), les congés de maternité ou de paternité et les absences rémunérées pour fonctions de juré ou pour service militaire. Tant que l'absence ne s'est pas produite, l'entité ne comptabilise ni passif, ni charge, car la durée de service des membres du personnel n'augmente pas le montant des prestations.

Plans d'intéressement et d'attribution de primes

19 L'entité doit comptabiliser le coût attendu des paiements à effectuer au titre de l'intéressement et des primes selon le paragraphe 11 si, et seulement si, les conditions suivantes sont réunies:

(a) l'entité a une obligation actuelle, juridique ou implicite, d'effectuer ces paiements du fait d'événements passés;

(b) une estimation fiable de l'obligation peut être effectuée.

Une obligation actuelle existe si, et seulement si, l'entité n'a pas d'autre solution réaliste que d'effectuer les paiements.

▼B

20 Dans certains plans d'intéressement, les membres du personnel ne reçoivent une part du bénéfice que s'ils restent un certain temps au service de l'entité. Ces plans créent une obligation implicite, car les membres du personnel rendent des services qui augmentent le montant qui sera à payer s'ils restent au service de l'entité jusqu'à la fin de la période spécifiée. L'évaluation de cette obligation implicite tient compte de la possibilité que certains membres du personnel quittent l'entité sans recevoir une quelconque part du bénéfice.

Exemple illustrant le paragraphe 20

Un plan d'intéressement impose à une entité de payer un pourcentage spécifié de son bénéfice de l'exercice aux membres du personnel ayant travaillé toute l'année. Si aucun membre du personnel ne quitte l'entité en cours d'année, les paiements au titre du plan d'intéressement pour l'exercice totaliseront 3 % du bénéfice. L'entité estime que le taux de rotation du personnel ramènera le montant des paiements à 2,5 % du bénéfice.

L'entité comptabilise un passif et une charge de 2,5 % du bénéfice.

21 Une entité peut n'avoir aucune obligation juridique d'accorder des primes. Mais il est des cas où l'entité a pour habitude d'accorder des primes à son personnel. En pareil cas, l'entité a une obligation implicite, car elle n'a pas d'autre solution réaliste que de payer les primes. L'évaluation de l'obligation implicite tient compte de la possibilité que certains membres du personnel quittent l'entité sans recevoir de prime.

22 L'entité n'est en mesure d'effectuer une estimation fiable de son obligation juridique ou implicite découlant d'un plan d'intéressement ou d'attribution de primes que dans les cas suivants:

(a) les dispositions du plan établissent une formule de calcul du montant de la prestation;

(b) l'entité calcule le montant des paiements avant la date d'autorisation de publication des états financiers;

(c) les pratiques passées indiquent clairement le montant de l'obligation implicite de l'entité.

23 C'est de l'activité des membres du personnel et non pas d'une opération conclue avec les propriétaires de l'entité que résulte l'obligation découlant des plans d'intéressement et d'attribution de primes. Par conséquent, l'entité comptabilise le coût des plans d'intéressement et d'attribution de primes non pas comme une distribution de bénéfice, mais comme une charge.

24 Si le règlement intégral des paiements à effectuer au titre de l'intéressement et des primes n'est pas attendu dans les douze mois qui suivent la clôture de l'exercice au cours duquel les membres du personnel ont rendu les services correspondants, ces paiements entrent dans la catégorie des autres avantages à long terme (voir paragraphes 153 à 158).

Informations à fournir

25 Bien que la présente norme n'impose pas de fournir des informations spécifiques sur les avantages à court terme, d'autres normes IFRS peuvent l'imposer. Par exemple, la norme IAS 24 impose la communication d'informations sur les avantages accordés aux principaux dirigeants. De même, la norme IAS 1 *Présentation des états financiers* impose des obligations d'information concernant les charges liées aux avantages du personnel.

▼B

AVANTAGES POSTÉRIEURS À L'EMPLOI: DISTINCTION ENTRE LES RÉGIMES À COTISATIONS DÉFINIES ET LES RÉGIMES À PRESTATIONS DÉFINIES

26 Les avantages postérieurs à l'emploi comprennent des avantages tels que les suivants:

(a) les prestations de retraite (par exemple, les pensions et les sommes forfaitaires versées à la retraite);

(b) les autres avantages postérieurs à l'emploi, comme l'assurance-vie postérieure à l'emploi et l'assistance médicale postérieure à l'emploi.

Les accords selon lesquels une entité fournit des avantages postérieurs à l'emploi sont des régimes d'avantages postérieurs à l'emploi. L'entité applique la présente norme à tous les accords de ce type, qu'ils impliquent ou non la création d'une entité distincte pour encaisser les cotisations et payer les prestations.

27 Les régimes d'avantages postérieurs à l'emploi sont classés en régimes à cotisations définies ou en régimes à prestations définies selon la réalité économique du régime qui ressort de ses principales dispositions.

28 Dans les régimes à cotisations définies, l'obligation juridique ou implicite de l'entité se limite au montant des cotisations qu'elle s'engage à verser au fonds. Ainsi, le montant des avantages postérieurs à l'emploi reçu par le membre du personnel est déterminé par le montant des cotisations versées par l'entité (et peut-être également par le membre du personnel) au régime d'avantages postérieurs à l'emploi ou à la compagnie d'assurance, et par le rendement des placements effectués grâce aux cotisations. Le risque actuariel (risque que les prestations soient moins importantes que prévu) et le risque de placement (risque que les actifs placés ne soient pas suffisants pour assurer le service des prestations prévues) sont donc, en substance, supportés par le membre du personnel.

29 Des exemples de cas où l'obligation d'une entité n'est pas limitée au montant des cotisations qu'elle s'engage à verser au fonds sont ceux où l'entité a une obligation juridique ou implicite du fait:

(a) que la formule de calcul des prestations établie par le régime n'est pas liée uniquement au montant des cotisations et qu'elle impose à l'entité de verser des cotisations supplémentaires si les actifs du régime s'avèrent insuffisants pour faire assurer le service des prestations calculées selon la formule établie par le régime;

(b) qu'il existe une garantie, indirecte (par l'entremise d'un régime) ou directe, quant à l'obtention d'un rendement spécifié sur les cotisations;

(c) que des usages donnent lieu à une obligation implicite. Il peut y avoir obligation implicite lorsque, par exemple, une entité a toujours révisé à la hausse les prestations versées aux anciens membres de son personnel pour tenir compte de l'inflation, alors qu'elle n'était pas légalement tenue de le faire.

30 Dans les régimes à prestations définies:

(a) l'entité a l'obligation de servir les prestations convenues aux membres de son personnel en activité et aux anciens membres de son personnel;

(b) l'entité supporte, en substance, le risque actuariel (risque que les prestations coûtent plus cher que prévu) et le risque de placement. Si la réalité, du point de vue actuariel ou des placements, est moins bonne que prévu, l'obligation de l'entité peut s'en trouver majorée.

31 Les paragraphes 32 à 49 expliquent la distinction entre les régimes à cotisations définies et les régimes à prestations définies dans le contexte des régimes multi-employeurs, des régimes à prestations définies dont les risques sont partagés par des entités soumises à un contrôle commun, des régimes généraux et obligatoires et des prestations assurées.

▼B

Régimes multi-employeurs

32 L'entité doit classer un régime multi-employeurs comme régime à cotisations définies ou comme régime à prestations définies, en fonction des caractéristiques du régime (en tenant compte de toute obligation implicite allant au-delà des dispositions du régime).

33 Sauf si le paragraphe 34 s'applique, l'entité qui participe à un régime multi-employeurs à prestations définies doit:

(a) comptabiliser sa quote-part de l'obligation au titre des prestations définies, des actifs du régime et des coûts associés au régime comme elle le ferait pour tout autre régime à prestations définies;

(b) fournir les informations requises par les paragraphes 135 à 148 (à l'exclusion du paragraphe 148(d)).

34 Lorsqu'elle ne dispose pas d'informations suffisantes pour comptabiliser comme tel un régime multi-employeurs à prestations définies, l'entité doit:

(a) comptabiliser le régime selon les paragraphes 51 et 52 comme s'il s'agissait d'un régime à cotisations définies;

(b) fournir les informations requises par le paragraphe 148.

35 À titre d'exemple, un régime multi-employeurs à prestations définies peut être un régime:

(a) par répartition, c'est-à-dire dans lequel les cotisations sont fixées à un niveau qui devrait être suffisant pour payer les prestations venant à échéance au cours de la période, et où les prestations futures accumulées durant la période seront financées par les cotisations futures;

(b) dans lequel les prestations des membres du personnel sont déterminées en fonction de leur nombre d'années de service et duquel les entités participantes n'ont aucun moyen réaliste de se retirer sans payer une cotisation au titre des prestations accumulées par les membres du personnel jusqu'à la date du retrait. Un régime de ce type fait courir un risque actuariel à l'entité. En effet, si, en fin de compte, le coût des prestations déjà accumulées à la date de clôture se révèle supérieur à celui attendu, l'entité devra soit relever ses cotisations, soit persuader les membres de son personnel d'accepter une réduction de leurs prestations. Un tel régime est donc un régime à prestations définies.

36 Si elle dispose d'informations suffisantes pour ce faire, l'entité qui participe à un régime multi-employeurs à prestations définies comptabilise sa quote-part de l'obligation au titre des prestations définies, des actifs du régime et du coût des avantages postérieurs à l'emploi associé au régime comme elle le ferait pour tout autre régime à prestations définies. Toutefois, il se peut que l'entité soit dans l'incapacité d'établir sa part de la situation financière et des performances du régime d'une manière suffisamment fiable pour pouvoir procéder à la comptabilisation. Cela peut se produire dans les cas suivants:

(a) le régime expose les entités participantes aux risques actuariels associés aux membres du personnel (membres en activité et anciens membres) d'autres entités, de sorte qu'il n'existe pas de base cohérente et fiable pour répartir l'obligation, les actifs du régime et les coûts entre les différentes entités participantes;

(b) l'entité n'a pas accès à toutes les informations sur le régime que nécessite l'application de la présente norme.

Dans ces cas, l'entité comptabilise le régime comme un régime à cotisations définies et fournit les informations supplémentaires requises par le paragraphe 148.

▼B

37 Il peut y avoir entre le régime multi-employeurs et ses participants un accord contractuel qui détermine comment l'excédent du régime sera distribué aux participants ou comment le déficit sera financé. Le participant à un régime multi-employeurs régi par un tel accord qui comptabilise ce régime comme étant un régime à cotisations définies selon le paragraphe 34 doit comptabiliser l'actif ou le passif qui résulte de l'accord contractuel et passer en résultat net le produit ou la charge correspondant.

Exemple illustrant le paragraphe 37(*)

Une entité participe à un régime multi-employeurs à prestations définies qui ne fait pas l'objet d'évaluations conformes à IAS 19. Elle comptabilise donc le régime comme s'il s'agissait d'un régime à cotisations définies. Une évaluation du régime, non conforme à IAS 19, montre que le régime affiche un déficit de 100 millions UM*. Le régime a convenu par contrat avec les employeurs participants d'un calendrier de cotisations pour résorber le déficit au cours des cinq prochaines années. Le total des cotisations de l'entité selon le contrat s'élève à 8 millions UM.

L'entité comptabilise au passif le montant des cotisations, ajusté pour tenir compte de la valeur temps de l'argent, ainsi qu'une charge de montant égal en résultat net.

38 Le régime multi-employeurs se distingue du régime à administration groupée. Ce dernier est un simple rassemblement de régimes à employeur unique qui permet aux employeurs qui y participent de mettre leurs actifs ensemble à des fins de placement pour réduire les coûts d'administration et de gestion des placements, tout en conservant des droits de propriété séparés sur ces actifs pour le bénéfice des membres de leur propre personnel. Les régimes à administration groupée ne posent pas de problèmes particuliers de comptabilisation, parce que l'information permettant de les traiter de la même façon que tout autre régime à employeur unique est facilement accessible et que ces régimes n'exposent pas les entités participantes aux risques actuariels associés aux membres du personnel en activité et aux anciens membres du personnel des autres entités. Selon les définitions données dans la présente norme, l'entité est tenue de classer un régime à administration groupée comme un régime à cotisations définies ou comme un régime à prestations définies, en fonction des caractéristiques du régime (en tenant compte de toute obligation implicite allant au-delà des dispositions du régime).

39 En cas de liquidation d'un régime multi-employeurs à prestations définies ou si l'entité se retire d'un tel régime, celle-ci doit appliquer IAS 37 *Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels* pour déterminer quand comptabiliser un passif à cet égard et comment l'évaluer.

Régimes à prestations définies dont les risques sont partagés par des entités soumises à un contrôle commun

40 Les régimes à prestations définies dont les risques sont partagés par des entités soumises à un contrôle commun, par exemple une société mère et ses filiales, ne sont pas des régimes multi-employeurs.

41 L'entité qui participe à un tel régime doit obtenir des informations relatives au régime dans son ensemble, évalué selon la présente norme sur la base d'hypothèses qui s'appliquent au régime dans son ensemble. Si un accord contractuel ou une politique déclarée prévoit la facturation, aux différentes entités du groupe, du coût net des prestations définies pour le régime dans son ensemble évalué selon la présente norme, l'entité doit comptabiliser dans ses états financiers individuels le coût net des prestations définies ainsi facturées. En l'absence d'un tel accord ou d'une telle politique, le coût net des prestations définies doit être comptabilisé dans les états financiers individuels de l'entité qui, dans le groupe, est légalement l'employeur finançant le régime. Les autres entités du groupe doivent comptabiliser dans leurs états financiers individuels un coût égal à leur cotisation exigible pour la période.

(*) Dans la présente norme, les sommes d'argent sont libellées en «unités monétaires (UM)».

▼B

42 La participation à un tel régime constitue, pour chaque entité du groupe, une transaction entre parties liées. Dès lors, l'entité doit fournir dans ses états financiers individuels les informations requises par le paragraphe 149.

Régimes généraux et obligatoires

43 L'entité doit comptabiliser un régime général et obligatoire de la même manière qu'un régime multi-employeurs (voir paragraphes 32 à 39).

44 Les régimes généraux et obligatoires sont établis par des dispositions légales ou réglementaires pour couvrir toutes les entités (ou toutes les entités d'une catégorie donnée, par exemple d'un secteur d'activité) et sont gérés par une autorité publique au niveau national ou régional ou par un autre organisme (par exemple, une agence autonome spécialement créée à cette fin) non assujetti au contrôle ou à l'influence de l'entité présentant l'information financière. Certains régimes établis par une entité prévoient à la fois des prestations obligatoires se substituant aux prestations qui, autrement, seraient couvertes par un régime général et obligatoire, ainsi que des prestations complémentaires facultatives. Les régimes de ce type ne sont pas des régimes généraux et obligatoires.

45 Les régimes généraux et obligatoires sont des régimes à prestations définies ou des régimes à cotisations définies, selon l'obligation qui en résulte pour l'entité. La plupart du temps, il s'agit de régimes par répartition, c'est-à-dire que les cotisations sont fixées à un niveau qui devrait être suffisant pour servir les prestations venant à échéance au cours de la période et que les prestations futures accumulées durant la période seront financées par les cotisations futures. Néanmoins, dans la plupart des régimes généraux et obligatoires, l'entité n'a aucune obligation juridique ou implicite de payer ces prestations futures; sa seule obligation est d'acquitter les cotisations lorsqu'elles deviennent exigibles, et, si elle cesse d'employer des participants au régime, elle n'a pas l'obligation de payer les prestations accumulées par les membres de son personnel au cours des années antérieures. C'est pourquoi les régimes généraux et obligatoires sont normalement des régimes à cotisations définies. Toutefois, s'il se trouve qu'un régime général et obligatoire est un régime à prestations définies, l'entité applique les paragraphes 32 à 39.

Prestations assurées

46 Il se peut que l'entité paye les primes d'un contrat d'assurance souscrit pour financer un régime d'avantages postérieurs à l'emploi. Elle doit alors comptabiliser le régime comme un régime à cotisations définies, à moins qu'elle ait (directement, ou encore indirectement par l'entremise du régime) une obligation juridique ou implicite:

(a) soit de payer directement les prestations aux membres du personnel à leur date d'exigibilité;

(b) soit d'effectuer des paiements complémentaires si l'assureur ne paye pas toutes les prestations futures liées aux services rendus par les membres du personnel au titre de la période considérée et des périodes antérieures.

Si l'entité a une telle obligation juridique ou implicite, elle doit comptabiliser le régime comme un régime à prestations définies.

47 Il n'est pas nécessaire que les prestations assurées par un contrat d'assurance soient directement ou automatiquement liées à l'obligation de l'entité au titre des avantages du personnel. Les régimes d'avantages postérieurs à l'emploi faisant intervenir un contrat d'assurance sont soumis à la même distinction entre comptabilisation et financement que les autres régimes financés.

▼B

48 Lorsque l'entité finance une obligation au titre d'avantages postérieurs à l'emploi par la souscription d'un contrat d'assurance selon lequel elle conserve une obligation juridique ou implicite (directement, ou encore indirectement du fait du régime, à cause du mécanisme d'établissement des primes futures ou du fait que l'assureur est une partie liée), le paiement des primes ne peut être assimilé à un régime à cotisations définies. Il s'ensuit que l'entité:

(a) comptabilise un contrat d'assurance éligible en tant qu'actif du régime (voir paragraphe 8);

(b) comptabilise tout autre contrat d'assurance en tant que droit au remboursement (si le contrat satisfait au critère énoncé au paragraphe 116).

49 Lorsqu'un contrat d'assurance est souscrit au nom d'un participant ou d'un groupe de participants au régime et que l'entité n'a pas d'obligation juridique ou implicite de combler les pertes sur le contrat, elle n'a pas l'obligation de payer les prestations aux membres du personnel, le paiement de celles-ci relevant de la seule responsabilité de l'assureur. Le paiement de primes fixes en application d'un tel contrat correspond en substance au règlement de l'obligation au titre des avantages du personnel et non à un placement pour satisfaire à cette obligation. En conséquence, l'entité n'a plus ni actif ni passif. Elle comptabilise donc ses paiements comme des cotisations à un régime à cotisations définies.

AVANTAGES POSTÉRIEURS À L'EMPLOI: RÉGIMES À COTISATIONS DÉFINIES

50 La comptabilisation des régimes à cotisations définies est simple, car l'obligation de l'entité présentant l'information financière au titre d'une période est déterminée par les cotisations à payer pour la période. Par conséquent, aucune hypothèse actuarielle n'est nécessaire pour évaluer l'obligation ou la dépense, et il ne peut pas y avoir d'écarts actuariels. En outre, l'obligation est évaluée sur une base non actualisée, sauf si son règlement intégral n'est pas attendu dans les douze mois qui suivent la clôture de l'exercice au cours duquel les membres du personnel ont rendu les services correspondants.

Comptabilisation et évaluation

51 Lorsqu'un membre du personnel a rendu des services à l'entité au cours de la période, l'entité doit comptabiliser les cotisations à payer à un régime à cotisations définies en échange de ces services:

(a) au passif (charge à payer), après déduction des cotisations déjà payées, le cas échéant. Si le montant des cotisations déjà payées est supérieur au montant des cotisations exigibles pour les services rendus avant la date de clôture, l'entité doit comptabiliser l'excédent à l'actif (charge payée d'avance) dans la mesure où le paiement d'avance conduira, par exemple, à une diminution des paiements futurs ou à un remboursement en trésorerie;

(b) en charges, à moins qu'une autre norme IFRS n'impose ou n'autorise l'incorporation de ces cotisations dans le coût d'un actif (voir, par exemple, IAS 2 et IAS 16).

52 Si le règlement intégral des cotisations au régime à cotisations définies n'est pas attendu dans les douze mois qui suivent la clôture de l'exercice au cours duquel les membres du personnel ont rendu les services correspondants, les cotisations doivent être actualisées à l'aide du taux d'actualisation défini au paragraphe 83.

▼B

Informations à fournir

53 L'entité doit indiquer le montant comptabilisé en charges pour les régimes à cotisations définies.

54 Lorsque la norme IAS 24 l'impose, l'entité fournit des informations sur les cotisations versées à des régimes à cotisations définies pour ses principaux dirigeants.

AVANTAGES POSTÉRIEURS À L'EMPLOI: RÉGIMES À PRESTATIONS DÉFINIES

55 La comptabilisation des régimes à prestations définies est complexe du fait que des hypothèses actuarielles sont nécessaires pour évaluer l'obligation et la charge et qu'il peut y avoir des écarts actuariels. De plus, les obligations sont évaluées sur une base actualisée, car elles peuvent être réglées de nombreuses années après que les membres du personnel ont rendu les services correspondants.

Comptabilisation et évaluation

56 Les régimes à prestations définies peuvent être des régimes non financés ou des régimes intégralement ou partiellement financés par les cotisations versées par l'entité présentant l'information financière, et parfois aussi par les membres de son personnel, à une entité ou à un fonds juridiquement distinct qui paie les prestations aux bénéficiaires. Le versement des prestations financées venant à échéance dépend non seulement de la situation financière du fonds et du rendement de ses placements, mais également de la capacité de l'entité (et de son consentement) à combler une insuffisance des actifs du fonds, le cas échéant. Les risques actuariels et de placement liés au régime sont donc, en substance, supportés par l'entité. En conséquence, la charge comptabilisée pour un régime à prestations définies ne correspond pas nécessairement au montant de la cotisation exigible pour la période.

57 La comptabilisation des régimes à prestations définies implique pour l'entité:

(a) qu'elle détermine le montant du déficit ou de l'excédent, ce qui exige:

(i) d'utiliser une méthode actuarielle (la méthode des unités de crédit projetées) pour estimer de façon fiable le coût qu'assumera au final l'entité pour les prestations accumulées par les membres de son personnel en contrepartie des services rendus pendant la période considérée et les périodes antérieures (voir paragraphes 67 à 69). Cela suppose qu'elle détermine le montant des prestations imputables à la période considérée et aux périodes antérieures (voir paragraphes 70 à 74) et qu'elle fasse des estimations (hypothèses actuarielles) quant à certaines variables démographiques (telles que la rotation du personnel et le taux de mortalité) et financières (telles que les augmentations futures des salaires et des coûts médicaux) qui influeront sur le coût des prestations (voir paragraphes 75 à 98),

(ii) d'actualiser ces prestations afin de déterminer la valeur actuelle de l'obligation au titre des prestations définies et le coût des services rendus au cours de la période (voir paragraphes 67 à 69 et 83 à 86),

(iii) de déduire la juste valeur des actifs du régime (voir paragraphes 113 à 115) de la valeur actuelle de l'obligation au titre des prestations définies;

(b) qu'elle détermine le montant du passif (de l'actif) net au titre des prestations définies à partir du montant du déficit ou de l'excédent déterminé en (a), ajusté pour tenir compte de l'effet limitatif qu'a le plafond de l'actif sur le montant de l'actif net au titre des prestations définies (voir paragraphe 64);

▼B

(c) qu'elle détermine les montants à comptabiliser en résultat net pour:

(i) le coût des services rendus au cours de la période (voir paragraphes 70 à 74),

(ii) le coût des services passés et le profit ou la perte résultant d'une liquidation, le cas échéant (voir paragraphes 99 à 112),

(iii) les intérêts nets sur le passif (l'actif) net au titre des prestations définies (voir paragraphes 123 à 126);

(d) qu'elle détermine les réévaluations du passif (de l'actif) net au titre des prestations définies à comptabiliser en autres éléments du résultat global. Ces réévaluations comprennent:

(i) les écarts actuariels (voir paragraphes 128 et 129),

(ii) le rendement des actifs du régime, à l'exclusion des montants pris en compte dans le calcul des intérêts nets sur le passif (l'actif) net au titre des prestations définies (voir paragraphe 130),

(iii) la variation, le cas échéant, de l'effet du plafond de l'actif (voir paragraphe 64), à l'exclusion des montants pris en compte dans le calcul des intérêts nets sur le passif (l'actif) net au titre des prestations définies.

Lorsqu'une entité a plusieurs régimes à prestations définies, elle applique ces dispositions séparément à chaque régime significatif.

58 L'entité doit déterminer le passif (l'actif) net au titre des prestations définies avec une régularité suffisante pour que les montants comptabilisés dans ses états financiers ne diffèrent pas de manière significative des montants qui seraient déterminés à la date de clôture.

59 La présente norme encourage les entités (sans toutefois le leur imposer) à faire appel à un actuaire qualifié pour évaluer toute obligation significative au titre des avantages postérieurs à l'emploi. Pour des raisons pratiques, une entité peut demander à l'actuaire d'effectuer une évaluation détaillée de l'obligation avant la fin de la période de présentation de l'information financière. Les résultats de cette évaluation sont ensuite corrigés pour tenir compte des transactions et autres changements significatifs (notamment des variations de prix de marché et de taux) intervenus jusqu'à la fin de cette période.

60 Dans certains cas, des estimations, des moyennes et des calculs simplifiés peuvent fournir une approximation fiable des calculs détaillés décrits dans la présente norme.

Comptabilisation d'une obligation implicite

61 L'entité doit comptabiliser non seulement l'obligation juridique ressortant des dispositions du régime à prestations définies, mais aussi toute obligation implicite découlant de ses usages. Les usages donnent lieu à une obligation implicite lorsque l'entité n'a pas d'autre solution réaliste que de payer les avantages du personnel. À titre d'exemple, une obligation implicite existe dans le cas où un changement des usages de l'entité entraînerait une dégradation inacceptable de ses relations avec le personnel.

62 Il arrive que les dispositions d'un régime à prestations définies autorisent l'entité à mettre fin à son obligation résultant du régime. Néanmoins, une entité peut en général difficilement se permettre de mettre fin à cette obligation (sans effectuer de paiements) si elle veut conserver son personnel. Par conséquent, en l'absence d'indication contraire, la comptabilisation des avantages postérieurs à l'emploi suppose que l'entité qui promet actuellement d'accorder ces avantages continuera à le faire pendant le reste de la vie active de son personnel.

▼B

État de la situation financière

63 L'entité doit comptabiliser dans l'état de la situation financière le passif (l'actif) net au titre des prestations définies.

64 Lorsque le régime à prestations définies présente un excédent, l'entité doit évaluer l'actif net au titre des prestations définies au plus faible des deux montants suivants:

(a) l'excédent du régime;

(b) le plafond de l'actif, déterminé par application du taux d'actualisation défini au paragraphe 83.

65 La présence d'un actif net au titre des prestations définies est possible lorsqu'un régime à prestations définies est surfinancé ou lorsqu'il y a eu des gains actuariels. L'entité comptabilise alors un actif net au titre des prestations définies, car:

(a) elle contrôle une ressource, soit la capacité à utiliser l'excédent pour générer des avantages futurs;

(b) ce contrôle est le résultat d'événements passés (cotisations versées par l'entité et services rendus par le membre du personnel);

(c) l'entité peut en attendre des avantages économiques futurs sous la forme d'une diminution de ses cotisations futures ou d'un remboursement en trésorerie, soit directement, soit indirectement par affectation à un régime en déficit. Le plafond de l'actif correspond à la valeur actuelle de ces avantages économiques futurs.

Comptabilisation et évaluation: valeur actuelle des obligations au titre des prestations définies et coût des services rendus au cours de la période

66 De nombreuses variables, comme les salaires de fin de carrière, la rotation du personnel, la mortalité, les cotisations versées par les membres du personnel et l'évolution des coûts médicaux, peuvent influer sur le coût final d'un régime à prestations définies. Ce coût final est incertain et l'incertitude est susceptible de durer longtemps. Pour pouvoir évaluer la valeur actuelle des obligations au titre des avantages postérieurs à l'emploi et le coût correspondant des services rendus au cours de la période, il faut:

(a) appliquer une méthode d'évaluation actuarielle (voir paragraphes 67 à 69);

(b) rattacher les droits à prestations aux périodes de service (voir paragraphes 70 à 74);

(c) faire des hypothèses actuarielles (voir paragraphes 75 à 98).

Méthode d'évaluation actuarielle

67 L'entité doit utiliser la méthode des unités de crédit projetées pour déterminer la valeur actuelle de ses obligations au titre des prestations définies, le coût correspondant des services rendus au cours de la période et, le cas échéant, le coût des services passés.

68 Selon la méthode des unités de crédit projetées (parfois appelée méthode de répartition des prestations au prorata des services ou méthode des prestations par année de service), chaque période de service donne lieu à une unité de droits à prestations additionnelle (voir paragraphes 70 à 74) et chacune de ces unités est évaluée séparément pour obtenir l'obligation finale (voir paragraphes 75 à 98).

▼B

Exemple illustrant le paragraphe 68

Une prestation forfaitaire égale à 1 % du salaire de fin de carrière par année de service est payable au moment du départ en retraite. Le salaire de l'année 1 est de 10 000 UM et est présumé augmenter chaque année au taux (composé) de 7 %. Le taux d'actualisation utilisé est de 10 % par an. Le tableau suivant montre comment s'accumule l'obligation pour une personne qui est censée partir à la fin de l'année 5, à supposer que les hypothèses actuarielles ne changent pas. Dans un souci de simplicité, cet exemple ne tient pas compte de l'ajustement supplémentaire à opérer pour refléter la probabilité que la personne parte à une date antérieure ou ultérieure.

Année	*1*	*2*	*3*	*4*	*5*
	UM	*UM*	*UM*	*UM*	*UM*
Droits à prestations rattachés:					
— *aux années antérieures*	*0*	*131*	*262*	*393*	*524*
— *à l'année considérée (1 % du salaire de fin de carrière)*	*131*	*131*	*131*	*131*	*131*
— *cumul*	*131*	*262*	*393*	*524*	*655*
Obligation à l'ouverture	—	*89*	*196*	*324*	*476*
Intérêts calculés au taux de 10 %	—	*9*	*20*	*33*	*48*
Coût des services rendus au cours de la période	*89*	*98*	*108*	*119*	*131*
Obligation à la clôture	*89*	*196*	*324*	*476*	*655*

Remarques:

1 L'obligation à l'ouverture est la valeur actuelle des droits à prestations rattachés aux années antérieures.

2 Le coût des services rendus au cours de la période est la valeur actuelle des droits à prestations rattachés à l'année considérée.

3 L'obligation à la clôture est la valeur actuelle des droits à prestations rattachés à l'année considérée et aux années antérieures.

69 L'entité actualise l'intégralité de l'obligation au titre des avantages postérieurs à l'emploi, même si le règlement d'une partie de l'obligation est attendu dans les douze mois qui suivent la date de clôture.

Rattachement des droits à prestations aux périodes de service

70 Lorsqu'elle détermine la valeur actuelle de ses obligations au titre des prestations définies, le coût des services rendus au cours de la période correspondant et, le cas échéant, le coût des services passés, l'entité doit rattacher les droits à prestations aux périodes de service selon la formule de calcul des prestations établie par le régime. Toutefois, si les services rendus au cours des années les plus tardives aboutissent à un niveau de droits à prestations significativement supérieur à celui des premières années, l'entité doit répartir les droits à prestations de manière linéaire sur l'intervalle entre:

(a) la date à laquelle les services rendus par le membre du personnel ont commencé à générer des droits à prestations en vertu du régime (que ceux-ci soient ou non conditionnels à des services ultérieurs); et

(b) la date à laquelle les services additionnels rendus par le membre du personnel cessent de générer des droits à prestations additionnelles pour un montant significatif en vertu du régime, autre que ce qui pourrait résulter d'augmentations de salaire futures.

▼B

71 Selon la méthode des unités de crédit projetées, l'entité rattache les droits à prestations à la période considérée (pour déterminer le coût des services rendus au cours de la période) et à la période considérée et aux périodes antérieures (pour déterminer la valeur actuelle de l'obligation au titre des prestations définies). L'entité rattache les droits à prestations aux périodes au cours desquelles l'obligation de fournir des avantages postérieurs à l'emploi est générée. Cette obligation naît du fait que le personnel rend des services en échange d'avantages postérieurs à l'emploi, que l'entité s'attend à payer au cours de périodes de présentation de l'information financière futures. Les méthodes actuarielles permettent à l'entité d'évaluer cette obligation avec une fiabilité suffisante pour justifier la comptabilisation d'un passif.

Exemples illustrant le paragraphe 71

1 Un régime à prestations définies prévoit une prestation forfaitaire de 100 UM pour chaque année de service, payable lors du départ en retraite.

Un droit à prestations de 100 UM est rattaché à chaque année de service. Le coût des services rendus au cours de la période est la valeur actuelle de 100 UM. La valeur actuelle de l'obligation au titre des prestations définies est la valeur actuelle de 100 UM multipliée par le nombre d'années de service écoulées jusqu'à la date de clôture.

Si la prestation est payable dès que le membre du personnel quitte l'entité, le coût des services rendus au cours de la période et la valeur actuelle de l'obligation au titre des prestations définies tiennent compte de la date à laquelle il est censé partir. Du fait de l'actualisation, ces montants sont inférieurs aux montants qui seraient déterminés si la personne quittait l'entité à la date de clôture.

2 Un régime prévoit le paiement d'une pension mensuelle égale à 0,2 % du salaire de fin de carrière pour chaque année de service. Cette pension est payable à partir de 65 ans.

Un droit à prestations, égal à la valeur actuelle à la date prévue du départ en retraite d'une pension mensuelle de 0,2 % du salaire de fin de carrière estimé, payable entre la date prévue du départ en retraite et la date prévue du décès, est rattaché à chaque année de service. Le coût des services rendus au cours de la période est la valeur actuelle de ce droit. La valeur actuelle de l'obligation au titre des prestations définies est la valeur actuelle du versement d'une pension mensuelle égale à 0,2 % du salaire de fin de carrière multiplié par le nombre d'années de service jusqu'à la date de clôture. Le coût des services rendus au cours de la période et la valeur actuelle de l'obligation au titre des prestations définies sont actualisés, car le versement de la pension commence à 65 ans.

72 Dans le cas d'un régime à prestations définies, les services rendus par un membre du personnel génèrent une obligation même si les droits à prestations sont soumis à une condition de poursuite de l'emploi (autrement dit, même s'ils ne sont pas acquis). Les années de service antérieures à la date d'acquisition des droits génèrent une obligation implicite parce qu'à chaque nouvelle période de présentation de l'information financière, le nombre d'années de service que le membre du personnel devra encore effectuer avant d'avoir droit aux prestations diminue. Lorsqu'elle évalue son obligation au titre des prestations définies, l'entité tient compte de la probabilité que certains membres du personnel ne réunissent pas les conditions requises pour l'acquisition des droits. Par ailleurs, même si certains avantages postérieurs à l'emploi, par exemple l'assistance médicale postérieure à l'emploi, ne donneront lieu à des prestations que si un événement spécifié se produit alors que le membre du personnel n'est plus en activité, l'obligation correspondante se crée lorsque le membre du personnel rend les services qui lui ouvriront droit à une prestation si l'événement spécifié se produit. La probabilité que cet événement se produise influe sur l'évaluation de l'obligation, mais ne détermine pas son existence.

▼B

Exemples illustrant le paragraphe 72

1 Un régime prévoit le paiement d'une prestation de 100 UM pour chaque année de service. La prestation n'est acquise qu'après dix années de service.

Un droit à prestations de 100 UM est rattaché à chaque année de service. Pour chacune des dix premières années, le coût des services rendus au cours de la période et la valeur actuelle de l'obligation reflètent la probabilité que le membre du personnel n'achève pas ses dix années de service.

2 Un régime prévoit le paiement d'une prestation de 100 UM pour chaque année de service, à l'exclusion des années de service effectuées avant l'âge de 25 ans. Les prestations sont acquises immédiatement.

Aucune charge n'est rattachée aux années de service effectuées avant l'âge de 25 ans, puisqu'aucune prestation n'est payée pour les services rendus avant cette date. Un droit à prestations de 100 UM est rattaché à chacune des années ultérieures.

73 L'obligation s'accroît jusqu'à la date à laquelle la poursuite de l'activité du membre du personnel cesse de générer des prestations additionnelles pour un montant significatif. Par conséquent, tous les droits à prestations sont rattachés aux périodes closes au plus tard à cette date. La répartition des droits entre les différentes périodes se fait selon la formule de calcul des prestations établie par le régime. Toutefois, si les services rendus par le membre du personnel au cours des années les plus tardives aboutissent à un niveau de droits à prestations sensiblement supérieur à celui des premières années, l'entité doit répartir les droits à prestations de manière linéaire jusqu'à la date à laquelle les services additionnels rendus par le membre du personnel cessent de générer des prestations additionnelles pour un montant significatif. En effet, c'est le temps de service total du membre du personnel qui lui permet d'atteindre ce niveau supérieur de droits à prestations.

Exemples illustrant le paragraphe 73

1 Un régime prévoit le paiement d'une prestation forfaitaire de 1000 UM, qui est acquise après dix années de service. Le régime ne prévoit aucun autre droit à prestations pour les années de service ultérieures.

Un droit à prestations de 100 UM (1 000 UM ÷ 10) est rattaché à chacune des dix premières années.

Le coût des services rendus au cours de la période pour chacune des dix premières années tient compte de la probabilité que le membre du personnel n'atteigne pas dix années de service. Aucun droit à prestations n'est rattaché aux années ultérieures.

2 Un régime prévoit le paiement d'une prestation forfaitaire de retraite de 2 000 UM à tous les membres du personnel qui sont encore en activité à 55 ans après vingt ans de service, ou qui sont encore en activité à 65 ans, quel que soit leur nombre d'années de service.

Pour les membres du personnel engagés avant l'âge de 35 ans, leur activité commence à générer des droits à prestations en vertu du régime lorsqu'ils atteignent 35 ans (un membre du personnel pourrait cesser son activité à 30 ans et la reprendre à 33 ans sans que cela ait d'incidence sur le montant des droits à prestations ou sur leur calendrier). Ces droits à prestations sont conditionnels à des services ultérieurs. Par ailleurs, la poursuite de l'activité au-delà de 55 ans ne générera pas de prestations additionnelles pour un montant significatif. Pour ces membres du personnel, l'entité rattache un droit à prestations de 100 UM (2 000 UM ÷ par 20) à chacune des années de 35 à 55 ans.

▼B

Pour les membres du personnel engagés entre l'âge de 35 ans et celui de 45 ans, la poursuite de l'activité au-delà d'une période de vingt ans ne générera pas de prestations additionnelles pour un montant significatif. Pour ces membres du personnel, l'entité rattache un droit à prestations de 100 UM (2 000 UM ÷ 20) à chacune des vingt premières années.

Pour un membre du personnel engagé à 55 ans, la poursuite de l'activité au-delà d'une période de dix ans ne générera pas de prestations additionnelles pour un montant significatif. Pour ce membre du personnel, l'entité rattache un droit à prestations de 200 UM (2 000 UM ÷ 10) à chacune des dix premières années.

Pour tout membre du personnel, le coût des services rendus au cours de la période et la valeur actuelle de l'obligation tiennent compte de la probabilité qu'il n'achève pas le temps de service requis.

3 Un régime d'assistance médicale postérieure à l'emploi prévoit le remboursement de 40 % des frais médicaux de tout membre du personnel après l'emploi s'il quitte l'entité après plus de dix années et moins de vingt années de service, et de 50 % s'il la quitte après vingt années ou plus de service.

Selon la formule de calcul des prestations établie par le régime, l'entité rattache 4 % de la valeur actuelle des coûts médicaux attendus (40 % ÷ 10) à chacune des dix premières années, et 1 % (10 % ÷ 10) à chacune des dix années suivantes. Pour chaque année, le coût des services rendus au cours de la période tient compte de la probabilité que le membre du personnel n'achève pas le temps de service requis pour gagner tout ou partie des droits à prestations. Aucun droit à prestations n'est pris en compte pour les membres du personnel que l'entité s'attend à voir partir dans les dix ans.

4 Un régime d'assistance médicale postérieure à l'emploi prévoit le remboursement de 10 % des frais médicaux de tout membre du personnel après l'emploi s'il quitte l'entité après plus de dix années et moins de vingt années de service, et de 50 % s'il la quitte après vingt années ou plus de service.

Les années de service les plus tardives généreront un niveau de droits à prestations sensiblement plus élevé que celui des premières années. En conséquence, pour les membres du personnel qu'elle s'attend à voir partir au bout de vingt années ou plus, l'entité répartit les droits à prestations sur une base linéaire, selon le paragraphe 71. La poursuite de l'activité au-delà de vingt ans ne générera pas de prestations additionnelles pour un montant significatif. Par conséquent, le droit à prestations rattaché à chacune des vingt premières années est égal à 2,5 % de la valeur actuelle des coûts médicaux attendus (50 % ÷ 20).

Pour les membres du personnel qu'elle s'attend à voir partir après dix ans, mais avant vingt ans de service, le droit à prestations rattaché à chacune des dix premières années est égal à 1 % de la valeur actuelle des coûts médicaux attendus.

Aucun droit à prestations n'est rattaché au temps de service compris entre la fin de la dixième année et la date estimée du départ pour ces membres du personnel.

Aucun droit à prestations n'est attribué aux membres du personnel que l'entité s'attend à voir partir dans les dix ans.

▼B

74 Lorsque le montant de la prestation est égal à un pourcentage constant du salaire de fin de carrière pour chaque année de service, les augmentations de salaire futures auront une incidence sur le montant de l'obligation au titre des services rendus avant la date de clôture, mais ne généreront pas une obligation supplémentaire. Par conséquent:

(a) aux fins du paragraphe 70(b), les augmentations de salaire ne génèrent pas de droits à prestations additionnelles, même si le montant des prestations est fonction du salaire de fin de carrière;

(b) le montant du droit à prestations rattaché à chaque période représente une proportion constante du salaire auquel est liée la prestation.

Exemple illustrant le paragraphe 74

Les membres du personnel ont droit à une prestation de 3 % du salaire de fin de carrière pour chaque année de service effectuée avant l'âge de 55 ans.

Un droit à prestations de 3 % du salaire de fin de carrière estimé est rattaché à chaque année de service jusqu'à l'âge de 55 ans, c'est-à-dire la date à compter de laquelle la poursuite de l'activité du membre du personnel cessera de générer des prestations additionnelles pour un montant significatif en vertu du régime. Passé cet âge, aucun droit à prestations n'est rattaché aux années de service.

Hypothèses actuarielles

75 Les hypothèses actuarielles doivent être objectives et mutuellement compatibles.

76 Les hypothèses actuarielles sont les meilleures estimations faites par l'entité des variables qui détermineront le coût final des avantages postérieurs à l'emploi. Elles comprennent:

(a) des hypothèses démographiques relatives aux caractéristiques futures des membres du personnel en activité et des anciens membres du personnel (et des personnes à leur charge) réunissant les conditions requises pour bénéficier des avantages. Ces hypothèses démographiques portent sur des éléments tels que les suivants:

(i) la mortalité (voir paragraphes 81 et 82),

(ii) les taux de rotation du personnel, d'invalidité et de retraite anticipée,

(iii) la proportion des participants au régime ayant des personnes à charge qui auront droit aux prestations,

(iv) la proportion des participants au régime qui choisiront chacune des options de paiement offertes en vertu des dispositions du régime,

(v) les taux de demandes d'indemnisation en vertu de régimes de santé;

(b) des hypothèses financières, qui portent sur des éléments tels que les suivants:

(i) le taux d'actualisation (voir paragraphes 83 à 86),

(ii) les niveaux de prestations (à l'exclusion des coûts des prestations assumés par les membres du personnel) et les salaires futurs (voir paragraphes 87 à 95),

(iii) dans le cas de l'assistance médicale, les coûts médicaux futurs, y compris les coûts d'administration des demandes (c'est-à-dire les coûts qui seront engagés lors du traitement et du règlement des demandes, y compris les honoraires juridiques et les honoraires d'experts) (voir paragraphes 96 à 98),

(iv) les impôts à payer par le régime sur les cotisations relatives aux services rendus avant la date de clôture ou sur les prestations qui en résultent.

▼B

77 Les hypothèses actuarielles sont objectives si elles ne sont ni imprudentes ni d'une prudence excessive.

78 Les hypothèses actuarielles sont mutuellement compatibles si elles reflètent les rapports économiques existant entre les facteurs tels que l'inflation, les taux d'augmentation des salaires et les taux d'actualisation. À titre d'exemple, toutes les hypothèses qui dépendent de l'inflation prévue pour une période donnée (comme celles relatives aux taux d'intérêt et aux augmentations des salaires et des prestations) supposent le même niveau d'inflation pour cette période.

79 L'entité détermine le taux d'actualisation et les autres hypothèses financières en prix courants (coûts nominaux), sauf si des estimations en prix constants (indexés) sont plus fiables, comme dans une économie hyperinflationniste (voir IAS 29 *Information financière dans les économies hyperinflationnistes*) ou lorsque la prestation est indexée et que le marché des obligations indexées de même durée libellées dans la même monnaie est large.

80 Les hypothèses financières doivent être établies sur la base des attentes du marché à la date de clôture, pour la période au cours de laquelle les obligations seront à régler.

Hypothèses actuarielles: mortalité

81 L'entité doit établir ses hypothèses portant sur la mortalité en fonction de sa meilleure estimation des taux de mortalité chez les participants au régime, pendant et après l'emploi.

82 Pour estimer le coût final de l'avantage du personnel, l'entité tient compte de l'évolution attendue de la mortalité, par exemple en modifiant les tables de mortalité actuelles pour y intégrer les estimations relatives au recul de la mortalité.

Hypothèses actuarielles: taux d'actualisation

83 Le taux à appliquer pour actualiser les obligations au titre des avantages postérieurs à l'emploi (qu'il s'agisse de régimes financés ou non) doit être déterminé par référence aux taux de rendement, à la fin de la période de présentation de l'information financière, du marché des obligations de sociétés de haute qualité. Dans les pays où il n'existe pas de marché actif pour ce type d'obligations, il faut se référer aux taux de rendement (à la fin de la période de présentation de l'information financière) du marché des obligations d'État. La monnaie et la durée de ces obligations de sociétés ou de ces obligations d'État doivent correspondre à la monnaie et à la durée estimée des obligations au titre des avantages postérieurs à l'emploi.

84 L'hypothèse actuarielle relative au taux d'actualisation a un effet significatif. Le taux d'actualisation reflète la valeur temps de l'argent, mais il ne reflète ni le risque actuariel ni le risque de placement. De plus, ce taux d'actualisation ne reflète pas le risque de crédit spécifique à l'entité auquel s'exposent ses créanciers; il ne reflète pas non plus le risque que les données réelles futures diffèrent des hypothèses actuarielles.

85 Le taux d'actualisation reflète le calendrier estimé de versement des prestations. En pratique, les entités appliquent souvent un taux d'actualisation unique, moyen et pondéré, qui reflète ses estimations quant au calendrier et au montant des versements, ainsi que la monnaie dans laquelle les prestations doivent être versées.

▼B

86 Dans certains cas, il se peut qu'il n'existe pas de marché actif des obligations à échéance suffisamment longue pour correspondre à l'échéance estimée de tous les avantages au personnel. En pareil cas, l'entité utilise les taux d'intérêt actuels du marché correspondant à l'échéance appropriée pour actualiser les paiements à court terme et estime le taux d'actualisation pour les échéances plus lointaines par extrapolation des taux d'intérêt actuels du marché à l'aide de la courbe des taux. Il est peu probable que la valeur actuelle totale d'une obligation au titre des prestations définies soit particulièrement sensible au taux d'actualisation appliqué à la fraction des prestations payable au-delà des dates d'échéance les plus lointaines des obligations de sociétés ou des obligations d'État.

Hypothèses actuarielles: salaires, droits à prestations et coûts médicaux

87 L'entité doit évaluer ses obligations au titre des prestations définies sur une base reflétant:

(a) les droits à prestations selon les dispositions du régime (ou résultant de toute obligation implicite allant au-delà de ces dispositions) à la date de clôture;

(b) les augmentations de salaire futures estimées qui influent sur les prestations à payer;

(c) l'effet du plafond, le cas échéant, de la part du coût des avantages futurs à la charge de l'employeur;

(d) les cotisations des membres du personnel et de tiers qui diminuent le coût final des avantages pour l'entité;

(e) les changements futurs estimés du niveau des prestations d'un régime général et obligatoire qui influent sur les prestations à payer au titre du régime à prestations définies, si, et seulement si:

(i) ces changements ont été adoptés avant la date de clôture, ou

(ii) des données historiques ou d'autres indications fiables montrent que les prestations du régime général et obligatoire évolueront d'une manière prévisible, par exemple qu'elles suivront l'indice général des prix ou l'indice général des salaires.

88 Les hypothèses actuarielles reflètent les changements futurs touchant les prestations qui sont énoncés dans les dispositions du régime (ou qui découlent d'une obligation implicite allant au-delà de ces dispositions) à la date de clôture. C'est le cas, par exemple, dans les situations suivantes:

(a) l'entité a l'habitude de procéder à des augmentations de prestations, par exemple pour atténuer les effets de l'inflation, et rien n'indique que cette pratique va changer;

(b) l'entité est tenue, par les dispositions du régime (ou une obligation implicite allant au-delà de ces dispositions) ou par des dispositions légales ou réglementaires, d'utiliser tout excédent du régime au profit des participants (voir paragraphe 108(c));

(c) les prestations varient en fonction de l'atteinte d'un objectif de performance ou d'autres critères. Par exemple, les dispositions du régime peuvent prévoir le paiement de prestations réduites ou le versement de cotisations supplémentaires par les membres du personnel si les actifs du régime s'avèrent insuffisants. L'évaluation de l'obligation reflète la meilleure estimation de l'effet de l'objectif de performance ou des autres critères.

▼B

89 Les hypothèses actuarielles ne tiennent pas compte des changements futurs touchant les prestations qui ne sont pas énoncés dans les dispositions du régime (ou qui ne découlent pas d'une obligation implicite) à la date de clôture. Par suite d'un tel changement, il y aura:

(a) un coût des services passés, dans la mesure où le changement aura une incidence sur les prestations au titre de services antérieurs à ce changement;

(b) un coût des services rendus au cours des périodes postérieures au changement, dans la mesure où le changement aura une incidence sur les prestations au titre de services qui lui seront postérieurs.

90 Les estimations des augmentations de salaire futures prennent en compte l'inflation, l'ancienneté, les promotions et d'autres facteurs pertinents, comme l'offre et la demande sur le marché de l'emploi.

91 Dans certains régimes à prestations définies, le montant des cotisations qu'une entité est tenue de verser est plafonné. Le coût final des avantages tient compte de l'effet du plafond des cotisations. Cet effet est calculé sur la plus courte des deux périodes suivantes:

(a) la durée de vie estimée de l'entité;

(b) la durée de vie estimée du régime.

92 Certains régimes à prestations définies imposent aux membres du personnel ou à des tiers de verser des cotisations pour financer le coût du régime. Les cotisations des membres du personnel réduisent le coût des prestations qui est à la charge de l'entité. L'entité détermine si les cotisations de tiers donnent lieu à une réduction du coût des avantages qui est à sa charge ou à un droit à remboursement comme il est décrit au paragraphe 116. Les cotisations des membres du personnel ou de tiers peuvent être prévues par les dispositions du régime (ou résulter d'une obligation implicite allant au-delà de ces dispositions) ou être discrétionnaires. Les cotisations discrétionnaires de membres du personnel et de tiers génèrent une réduction du coût des services lorsqu'elles sont versées au régime.

93 Les cotisations des membres du personnel et de tiers prévues par les dispositions du régime réduisent soit le coût des services (si elles se rattachent aux services) soit les réévaluations du passif (de l'actif) net au titre des prestations définies (si, par exemple, elles sont requises pour réduire un déficit découlant de pertes sur les actifs du régime ou de pertes actuarielles). Les cotisations des membres du personnel ou de tiers relatives aux services sont rattachées aux périodes de service selon le paragraphe 70 comme un avantage négatif (autrement dit, c'est l'avantage net qui est réparti selon le paragraphe 70).

94 Les changements dans les cotisations des membres du personnel ou de tiers relatives aux services génèrent:

(a) soit un coût des services rendus au cours de la période et un coût des services passés (si les changements ne découlent ni des dispositions du régime ni d'une obligation implicite);

(b) soit des écarts actuariels (si les changements découlent des dispositions du régime ou d'une obligation implicite).

95 Certains avantages postérieurs à l'emploi sont liés à des variables telles que le niveau des prestations de retraite ou d'assistance médicale versées par un régime général et obligatoire. L'évaluation de ces avantages reflète la meilleure estimation de ces variables effectuée sur la base des données historiques et d'autres indications fiables.

▼B

96 Les hypothèses relatives aux coûts médicaux doivent prendre en compte les variations futures estimées du coût des services médicaux résultant à la fois de l'inflation et de l'évolution spécifique des coûts médicaux.

97 L'évaluation des prestations médicales postérieures à l'emploi impose de faire des hypothèses sur le niveau et la fréquence des demandes d'indemnisation futures et sur le coût du règlement de ces demandes. L'entité estime ses coûts médicaux futurs sur la base des données historiques portant sur sa propre expérience, complétées, si nécessaire, par des données historiques provenant d'autres entités, de compagnies d'assurance, de prestataires médicaux ou d'autres sources. Les estimations des coûts médicaux futurs tiennent compte du progrès technologique, des changements touchant l'offre et la demande de soins de santé ainsi que de l'évolution de l'état de santé des participants au régime.

98 Le niveau et la fréquence des demandes d'indemnisation sont particulièrement sensibles à l'âge, à l'état de santé et au sexe des membres du personnel (et de leurs personnes à charge), mais ils peuvent être également sensibles à d'autres facteurs, comme l'emplacement géographique. En conséquence, les données historiques sont ajustées dans la mesure où la composition démographique de la population diffère de celle de la population ayant servi de base pour l'établissement de ces données. Elles sont également ajustées lorsque des indications fiables montrent que les tendances historiques ne vont pas se maintenir.

Coût des services passés et profits et pertes sur liquidation

99 Avant de déterminer le coût des services passés, ou le profit ou la perte résultant d'une liquidation, l'entité doit réévaluer le passif (l'actif) net au titre des prestations définies sur la base de la juste valeur actuelle des actifs du régime et d'hypothèses actuarielles actuelles (y compris les taux d'intérêt actuels du marché et autres prix de marché actuels) reflétant les prestations accordées selon le régime avant sa modification, réduction ou liquidation.

100 L'entité n'est pas tenue de faire la distinction entre le coût des services passés découlant d'une modification d'un régime, le coût des services passés découlant d'une réduction et le profit ou la perte résultant d'une liquidation si ces opérations sont simultanées. Il arrive dans certains cas qu'un régime soit modifié avant sa liquidation, par exemple lorsqu'une entité apporte un changement aux prestations accordées selon le régime et règle ultérieurement les prestations révisées. En pareil cas, l'entité comptabilise le coût des services passés avant de comptabiliser un profit ou une perte sur la liquidation.

101 Il y a simultanément liquidation, modification et réduction d'un régime si la cessation du régime fait que l'obligation est éteinte et que le régime cesse d'exister. Toutefois, la cessation d'un régime ne constitue pas une liquidation si le régime est remplacé par un nouveau régime qui offre des prestations, en substance, identiques.

Coût des services passés

102 Le coût des services passés est la variation de la valeur actuelle de l'obligation au titre des prestations définies qui résulte de la modification ou de la réduction d'un régime.

103 L'entité doit comptabiliser en charges le coût des services passés à la première des deux dates suivantes:

(a) la date de modification ou de réduction du régime;

(b) la date à laquelle l'entité comptabilise les coûts de restructuration correspondants (voir IAS 37) ou les indemnités de cessation d'emploi correspondantes (voir paragraphe 165).

▼B

104 Il y a modification d'un régime lorsque l'entité instaure un régime à prestations définies ou qu'elle y met fin, ou lorsqu'elle modifie les prestations à payer selon un régime à prestations définies existant.

105 Il y a réduction lorsque l'entité réduit de façon importante le nombre de membres du personnel bénéficiant d'un régime. Une réduction peut résulter d'un événement isolé, comme la fermeture d'une usine, l'abandon d'une activité, ou la cessation ou la suspension du régime.

106 Le coût des services passés peut être positif (lorsque l'instauration ou la modification d'avantages augmente la valeur actuelle de l'obligation au titre des prestations définies) ou négatif (lorsque le retrait ou la modification d'avantages réduit la valeur actuelle de cette obligation).

107 Lorsque l'entité réduit les prestations à payer en vertu d'un régime à prestations définies existant et, en même temps, augmente d'autres prestations à payer aux mêmes membres du personnel en vertu du régime, elle comptabilise le changement comme une seule variation nette.

108 Sont exclus du coût des services passés:

(a) l'effet des écarts entre les augmentations de salaire prises pour hypothèses et les augmentations réelles sur l'obligation de payer des prestations au titre de services rendus au cours d'années antérieures (il n'y a pas de coût des services passés parce que les hypothèses actuarielles prennent en compte une projection des salaires);

(b) les estimations insuffisantes ou excessives des augmentations discrétionnaires des prestations de retraite que l'entité a l'obligation implicite d'accorder (il n'y a pas de coût des services passés parce que les hypothèses actuarielles prennent en compte ces augmentations);

(c) les estimations des améliorations de prestations résultant de gains actuariels ou du rendement des actifs du régime qui ont été comptabilisés dans les états financiers, si l'entité est tenue, soit par les dispositions du régime (ou par une obligation implicite allant au-delà de ces dispositions), soit par des dispositions légales ou réglementaires, d'utiliser tout excédent du régime au profit des participants au régime, même si l'augmentation des droits à prestations n'a pas encore été officiellement accordée [il n'y a pas de coût des services passés parce que l'augmentation de l'obligation est en l'occurrence une perte actuarielle (voir paragraphe 88)]; et

(d) l'accroissement des avantages acquis [c'est-à-dire les avantages qui ne sont pas soumis à une condition de poursuite de l'emploi (voir paragraphe 72)] lorsque, en l'absence de prestations nouvelles ou améliorées, les membres du personnel remplissent les conditions requises pour l'acquisition des avantages (il n'y a pas de coût des services passés parce que l'entité a comptabilisé le coût estimé des prestations au titre des services rendus au cours de la période au fur et à mesure que les services étaient rendus).

Profits et pertes sur liquidation

109 Le profit ou la perte résultant d'une liquidation est égal à la différence entre:

(a) la valeur actuelle de l'obligation au titre des prestations définies qui est réglée, déterminée à la date de liquidation; et

(b) la contrepartie de la liquidation, y compris, le cas échéant, le montant des actifs du régime transférés et des paiements effectués directement par l'entité dans le cadre de la liquidation.

▼B

110 L'entité doit comptabiliser le profit ou la perte résultant de la liquidation d'un régime à prestations déterminées lorsque la liquidation a lieu.

111 Une liquidation a lieu lorsque l'entité conclut une opération (autre que le versement, aux membres du personnel ou en leur nom, des prestations prévues par les dispositions du régime et prises en compte dans les hypothèses actuarielles) qui élimine toute obligation juridique ou implicite ultérieure pour tout ou partie des prestations prévues par un régime à prestations définies. Par exemple, le transfert non récurrent d'obligations importantes de l'employeur, prévu par le régime, à une compagnie d'assurance par la souscription d'un contrat d'assurance est une liquidation. Par contre, le paiement, en application des dispositions du régime, d'une somme forfaitaire aux participants en échange de leurs droits de recevoir certaines prestations postérieures à l'emploi n'est pas une liquidation.

112 Dans certains cas, l'entité souscrit un contrat d'assurance pour financer une partie ou la totalité des prestations liées aux services rendus par les membres du personnel dans la période considérée et les périodes antérieures. La souscription d'un tel contrat ne constitue pas une liquidation si l'entité conserve une obligation juridique ou implicite (voir paragraphe 46) d'effectuer des paiements si l'assureur ne verse pas les prestations visées par le contrat d'assurance. Les paragraphes 116 à 119 traitent de la comptabilisation et de l'évaluation des droits à remboursement en vertu de contrats d'assurance qui ne constituent pas des actifs du régime.

Comptabilisation et évaluation: actifs du régime

Juste valeur des actifs du régime

113 La juste valeur des actifs du régime est déduite de la valeur actualisée de l'obligation au titre des prestations définies lors de la détermination du déficit ou de l'excédent. Lorsqu'on ne dispose pas de prix de marché, on procède à une estimation de la juste valeur des actifs du régime, par exemple en actualisant les flux de trésorerie futurs attendus au moyen d'un taux d'actualisation traduisant à la fois le risque associé aux actifs du régime et l'échéance ou la date de cession prévue de ces actifs (ou, en l'absence de date d'échéance, la durée prévue jusqu'au règlement de l'obligation correspondante).

114 Les actifs du régime excluent les cotisations impayées dues au fonds par l'entité présentant l'information financière ainsi que les instruments financiers non transférables émis par l'entité et détenus par le fonds. Les actifs du régime sont réduits de tous passifs du fonds qui ne se rapportent pas aux avantages du personnel, par exemple, les fournisseurs et autres dettes et les passifs découlant d'instruments financiers dérivés.

115 Lorsque les actifs du régime incluent des contrats d'assurance éligibles correspondant exactement, par leur montant et leur échéance, à tout ou partie des prestations payables selon le régime, il est considéré que la juste valeur de ces contrats d'assurance est la valeur actuelle des obligations correspondantes (sous réserve de toute diminution requise si les montants à recevoir en vertu des contrats d'assurance ne sont pas totalement recouvrables).

Remboursements

116 Lorsqu'il est quasiment certain qu'une autre partie remboursera partiellement ou intégralement les dépenses nécessaires au règlement d'une obligation au titre de prestations définies, et uniquement dans ce cas, l'entité doit:

(a) comptabiliser son droit à remboursement en tant qu'actif distinct et évaluer cet actif à sa juste valeur;

(b) décomposer et comptabiliser les variations de la juste valeur de son droit à remboursement de la même façon que les variations de la juste valeur des actifs du régime (voir paragraphes 124 et 125). Les composantes du coût des prestations définies comptabilisées selon le paragraphe 120 peuvent être présentées après déduction des montants relatifs aux variations de la valeur comptable du droit à remboursement.

▼B

117 Il arrive qu'une entité puisse faire appel à une autre partie, telle qu'un assureur, pour le paiement partiel ou total de la dépense nécessaire au règlement d'une obligation au titre de prestations définies. Les contrats d'assurance éligibles, définis au paragraphe 8, constituent des actifs du régime. L'entité comptabilise ses contrats d'assurance éligibles de la même manière que tous les autres actifs du régime; le paragraphe 116 ne s'applique pas dans ce cas (voir paragraphes 46 à 49 et 115).

118 Les contrats d'assurance détenus par l'entité qui ne sont pas des contrats d'assurance éligibles ne constituent pas des actifs du régime. Le paragraphe 116 s'applique dans ce cas: l'entité comptabilise son droit à remboursement en vertu du contrat d'assurance en tant qu'actif distinct plutôt que de le déduire lors de la détermination du déficit ou de l'excédent au titre des prestations définies. Le paragraphe 140(b) impose à l'entité de fournir une brève description du lien existant entre le droit à remboursement et l'obligation correspondante.

119 Si le droit à remboursement est la conséquence d'un contrat d'assurance correspondant exactement, par le montant et l'échéance, à tout ou partie des prestations payables en vertu d'un régime à prestations définies, il est considéré que la juste valeur du droit à remboursement est la valeur actuelle de l'obligation correspondante (sous réserve de toute diminution requise si le remboursement n'est pas totalement recouvrable).

Composantes du coût des prestations définies

120 L'entité doit comptabiliser comme suit les composantes du coût des prestations définies, sauf dans la mesure où une autre norme IFRS impose ou permet de les incorporer dans le coût d'un actif:

(a) le coût des services (voir paragraphes 66 à 112), en résultat net;

(b) les intérêts nets sur le passif (l'actif) net au titre des prestations définies (voir paragraphes 123 à 126), en résultat net;

(c) les réévaluations du passif (de l'actif) net au titre des prestations définies (voir paragraphes 127 à 130), en autres éléments du résultat global.

121 D'autres normes IFRS imposent d'incorporer les coûts de certains avantages du personnel dans le coût d'actifs tels que les stocks ou les immobilisations (voir IAS 2 et IAS 16). Les coûts d'avantages postérieurs à l'emploi incorporés dans le coût de ces actifs comprennent la proportion appropriée des composantes énumérées au paragraphe 120.

122 Les réévaluations du passif (de l'actif) net au titre des prestations définies comptabilisées en autres éléments du résultat global ne doivent pas être reclassées en résultat net au cours d'une période ultérieure. Toutefois, l'entité peut les virer à une autre composante des capitaux propres.

Intérêts nets sur le passif (l'actif) net au titre des prestations définies

123 Le calcul des intérêts nets sur le passif (l'actif) net au titre des prestations définies doit se faire en multipliant le passif (l'actif) net au titre des prestations définies par le taux d'actualisation décrit au paragraphe 83, tels que déterminés au début de l'exercice et compte tenu de la variation du passif (de l'actif) net au titre des prestations définies résultant du paiement de cotisations et de prestations au cours de la période.

▼B

124 Les intérêts nets sur le passif (l'actif) net au titre des prestations définies peuvent être considérés comme composés du produit d'intérêts généré par les actifs du régime, du coût financier relatif à l'obligation au titre des prestations définies et des intérêts sur l'effet du plafond de l'actif dont il est question au paragraphe 64.

125 Le produit d'intérêts généré par les actifs du régime est une composante du rendement de ces actifs. Il est calculé en multipliant la juste valeur des actifs du régime par le taux d'actualisation décrit au paragraphe 83, tels que déterminés au début de l'exercice et compte tenu de la variation des actifs du régime attribuable au paiement de cotisations et de prestations au cours de la période. La différence entre le produit d'intérêts généré par les actifs du régime et le rendement des actifs du régime est comprise dans les réévaluations du passif (de l'actif) net au titre des prestations définies.

126 Les intérêts sur l'effet du plafond de l'actif sont une composante de la variation totale de cet effet. Ils sont calculés en multipliant le montant de l'effet du plafond de l'actif par le taux d'actualisation décrit au paragraphe 83, tels que déterminés au début de l'exercice. La différence entre le montant obtenu et la variation totale de l'effet du plafond de l'actif est comprise dans les réévaluations du passif (de l'actif) net au titre des prestations définies.

Réévaluations du passif (de l'actif) net au titre des prestations définies

127 Les réévaluations du passif (de l'actif) net au titre des prestations définies comprennent:

(a) les écarts actuariels (voir paragraphes 128 et 129);

(b) le rendement des actifs du régime (voir paragraphe 130), à l'exclusion des montants pris en compte dans le calcul des intérêts nets sur le passif (l'actif) net au titre des prestations définies (voir paragraphe 125);

(c) toute variation de l'effet du plafond de l'actif, à l'exclusion des montants pris en compte dans le calcul des intérêts nets sur le passif (l'actif) net au titre des prestations définies (voir paragraphe 126).

128 Les écarts actuariels résultent d'augmentations ou de diminutions de la valeur actuelle de l'obligation au titre des prestations définies découlant de changements dans les hypothèses actuarielles et d'ajustements liés à l'expérience. Les causes d'écarts actuariels comprennent, entre autres:

(a) les taux plus élevés ou plus faibles que prévu de rotation du personnel, de départ en retraite anticipée, de mortalité, ou d'augmentation des salaires, droits à prestations (si les dispositions ou les obligations implicites d'un régime prévoient des augmentations des droits à prestations pour tenir compte de l'inflation) ou coûts médicaux;

(b) l'incidence de changements dans les hypothèses portant sur les options de paiement des prestations;

(c) l'incidence de changements dans les estimations des taux futurs de rotation du personnel, de départ en retraite anticipée, de mortalité, ou d'augmentation des salaires, des droits à prestations (si les dispositions ou les obligations implicites d'un régime prévoient des augmentations des droits à prestations pour tenir compte de l'inflation) ou des coûts médicaux;

(d) l'incidence de changements de taux d'actualisation.

129 Les écarts actuariels ne comprennent pas les variations de la valeur actuelle de l'obligation au titre des prestations définies découlant de l'instauration, de la modification, de la réduction ou de la liquidation d'un régime à prestations définies ou encore de la modification des prestations à payer selon le régime. Ces variations donnent lieu à un coût des services passés ou à un profit ou une perte sur liquidation.

130 Dans le calcul du rendement des actifs du régime, l'entité déduit les coûts de gestion de ces actifs et les impôts à payer par le régime, à l'exception des impôts pris en compte dans les hypothèses actuarielles utilisées pour évaluer l'obligation au titre de prestations définies (voir paragraphe 76). Les autres frais d'administration ne sont pas portés en déduction du rendement des actifs du régime.

▼B

Présentation

Compensation

131 L'entité doit compenser un actif lié à un régime et un passif lié à un autre régime si, et seulement si:

(a) elle détient un droit juridiquement exécutoire d'utiliser l'excédent d'un régime pour régler les obligations d'un autre régime; et

(b) elle a l'intention soit de régler les obligations sur une base nette, soit de réaliser l'excédent dégagé sur un régime et de régler simultanément son obligation au titre de l'autre régime.

132 Les critères de compensation sont analogues à ceux établis pour les instruments financiers dans IAS 32 *Instruments financiers: Présentation*.

Distinction entre courant et non courant

133 Certaines entités distinguent les actifs et les passifs courants des actifs et des passifs non courants. La présente norme ne précise pas si l'entité doit distinguer la partie courante et la partie non courante des actifs et des passifs résultant des avantages postérieurs à l'emploi.

Composantes du coût des prestations définies

134 Le paragraphe 120 impose à l'entité de comptabiliser en résultat net le coût des services et les intérêts nets sur le passif (l'actif) net au titre des prestations définies. La présente norme ne précise pas la façon de présenter ces deux composantes. L'entité les présente conformément à IAS 1.

Informations à fournir

135 L'entité doit fournir des informations:

(a) expliquant les caractéristiques de ses régimes à prestations définies ainsi que les risques qui y sont associés (voir paragraphe 139);

(b) indiquant et expliquant les montants comptabilisés dans ses états financiers relativement à ses régimes à prestations définies (voir paragraphes 140 à 144);

(c) décrivant l'incidence potentielle de ses régimes à prestations définies sur le montant, l'échéancier et le degré d'incertitude de ses flux de trésorerie futurs (voir paragraphes 145 à 147).

136 Pour atteindre les objectifs énoncés au paragraphe 135, l'entité doit considérer tous les aspects suivants:

(a) le niveau de détail nécessaire pour satisfaire aux obligations d'information;

(b) l'importance à accorder à chacune de ces obligations;

(c) le degré de regroupement ou de ventilation à retenir;

(d) la question de savoir si les utilisateurs ont besoin d'informations supplémentaires pour évaluer les informations quantitatives fournies.

137 Si les informations fournies en application des dispositions de la présente norme et d'autres normes IFRS ne sont pas suffisantes pour atteindre les objectifs énoncés au paragraphe 135, l'entité doit fournir les informations supplémentaires nécessaires pour atteindre ces objectifs. Par exemple, elle peut présenter une analyse de la valeur actuelle de l'obligation au titre des prestations définies établissant des distinctions quant à la nature, aux caractéristiques et aux risques de l'obligation. Une telle information pourrait comprendre une distinction entre:

▼B

(a) les sommes dues aux participants en activité, les sommes dues aux participants titulaires de droits à prestations différées et les sommes dues aux retraités;

(b) les avantages faisant naître un droit à une compensation financière et les avantages accumulés mais qui ne font pas naître un tel droit;

(c) les avantages conditionnels, les sommes attribuables aux augmentations de salaire futures, et les autres avantages.

138 L'entité doit apprécier s'il est nécessaire de ventiler tout ou partie des informations à fournir afin de distinguer les régimes ou groupes de régimes qui sont exposés à des risques significativement différents. Par exemple, une entité peut ventiler les informations sur les divers régimes en fonction des différences qu'ils présentent quant à l'une ou plusieurs des caractéristiques suivantes:

(a) la situation géographique;

(b) le type de régime, par exemple les régimes à rente uniforme, les régimes fondés sur le salaire de fin de carrière et les régimes d'assistance médicale postérieure à l'emploi;

(c) l'environnement réglementaire;

(d) le secteur (information sectorielle);

(e) le mode de financement (régimes non financés, partiellement financés ou entièrement financés).

Caractéristiques des régimes à prestations définies et risques qui y sont associés

139 L'entité doit fournir:

(a) des informations sur les caractéristiques de ses régimes à prestations définies, notamment:

(i) la nature des avantages qu'offre le régime (par exemple, régime à prestations définies fondées sur le salaire de fin de carrière ou régime fondé sur des cotisations et assorti d'une garantie),

(ii) une description du cadre réglementaire applicable au régime, par exemple les exigences de financement minimal, le cas échéant, et l'incidence de ce cadre sur le régime, par exemple sur le plafond de l'actif (voir paragraphe 64),

(iii) une description des responsabilités de toute autre entité quant à la gouvernance du régime, par exemple les responsabilités des fiduciaires ou administrateurs du régime;

(b) une description des risques auxquels le régime expose l'entité, axée sur tout risque inhabituel, spécifique à l'entité ou spécifique au régime, et une description de toute concentration de risque significative. Par exemple, si les actifs du régime sont investis principalement dans une même catégorie de placements, comme des biens immobiliers, le régime peut exposer l'entité à une concentration de risque lié au marché immobilier;

(c) une description de toute modification, réduction ou liquidation de régime.

Explication des montants contenus dans les états financiers

140 L'entité doit présenter un rapprochement entre les soldes d'ouverture et de clôture de chacun des éléments suivants, s'il existe:

(a) le passif (l'actif) net au titre des prestations définies, des rapprochements séparés étant requis pour:

(i) les actifs du régime,

(ii) la valeur actuelle de l'obligation au titre des prestations définies,

(iii) l'effet du plafond de l'actif;

(b) les droits à remboursement. L'entité doit également décrire, pour chaque droit à remboursement, le lien avec l'obligation correspondante.

▼B

141 Chaque rapprochement mentionné au paragraphe 140 doit montrer chacun des éléments suivants, s'il existe:

(a) le coût des services rendus au cours de la période,

(b) le produit ou la charge d'intérêts,

(c) les réévaluations du passif (de l'actif) net au titre des prestations définies, en indiquant séparément:

(i) le rendement des actifs du régime, à l'exclusion des montants inclus dans le produit d'intérêts en (b),

(ii) les écarts actuariels découlant de changements dans les hypothèses démographiques (voir paragraphe 76(a)),

(iii) les écarts actuariels découlant de changements dans les hypothèses financières (voir paragraphe 76(b)),

(iv) les variations de l'effet limitatif qu'a le plafond de l'actif sur le montant de l'actif net au titre des prestations définies, à l'exclusion des montants inclus dans le produit ou la charge d'intérêts en (b). L'entité doit également indiquer comment elle a déterminé l'avantage économique maximal disponible, c'est-à-dire s'il s'agit de remboursements, de diminutions des cotisations futures ou d'une combinaison des deux;

(d) le coût des services passés ainsi que les profits et pertes sur liquidation. Comme il est indiqué au paragraphe 100, il n'est pas nécessaire de faire la distinction entre le coût des services passés et les profits et pertes sur liquidation s'ils sont simultanés;

(e) l'effet des variations du cours des monnaies étrangères;

(f) les cotisations au régime, en indiquant séparément les cotisations de l'employeur et celles des participants au régime;

(g) les prestations du régime, en indiquant séparément les montants payés au titre d'une liquidation;

(h) les effets des regroupements et des cessions d'entreprises.

142 L'entité doit ventiler la juste valeur des actifs du régime entre différentes catégories fondées sur la nature de ces actifs et les risques qui s'y rattachent, et, pour chaque catégorie d'actifs du régime, établir une distinction entre ceux qui sont cotés sur un marché actif (au sens donné à cette expression dans IFRS 13 *Évaluation de la juste valeur* (*)) et ceux qui ne le sont pas. Par exemple, en considérant le niveau de détail nécessaire dont il est question au paragraphe 136, l'entité pourrait établir une distinction entre les éléments suivants:

(a) la trésorerie et les équivalents de trésorerie;

(b) les instruments de capitaux propres (séparés selon le secteur d'activité, la taille de la société, la situation géographique, etc.);

(c) les instruments de dette (séparés selon le type d'émetteur, la qualité de crédit, la situation géographique, etc.);

(d) les biens immobiliers (séparés selon la situation géographique, etc.);

(e) les dérivés (séparés selon le type de risque sous-jacent, par exemple selon qu'il s'agit de dérivés de taux, de dérivés de change, de dérivés d'actions, de dérivés de crédit, de swaps de longévité, etc.);

(f) les fonds de placement (séparés selon le type de fonds);

(g) les titres adossés à des actifs;

(h) les titres de dette structurés.

(*) L'entité qui n'applique pas encore IFRS 13 peut se reporter au paragraphe AG71 d'IAS 39 *Instruments financiers: Comptabilisation et évaluation* ou au paragraphe B.5.4.3 d'IFRS 9 *Instruments financiers* (octobre 2010), selon celui qui s'applique.

▼B

143 L'entité doit indiquer la juste valeur des instruments financiers transférables de l'entité elle-même qui sont détenus à titre d'actifs du régime et la juste valeur des actifs du régime qui sont des biens immobiliers occupés par l'entité ou d'autres actifs utilisés par celle-ci.

144 L'entité doit indiquer les hypothèses actuarielles importantes qui ont été utilisées pour déterminer la valeur actuelle de l'obligation au titre des prestations définies (voir paragraphe 76). Ces informations doivent être fournies en chiffres absolus (par exemple un pourcentage absolu, et non pas uniquement une fourchette de pourcentages ou d'autres variables). Si l'entité fournit des informations globales pour un groupe de régimes, ces informations doivent être fournies sous la forme de moyennes pondérées ou d'intervalles relativement étroits.

Montant, échéancier et degré d'incertitude des flux de trésorerie futurs

145 L'entité doit fournir les informations suivantes:

(a) une analyse de sensibilité à la date de clôture pour chaque hypothèse actuarielle importante (c'est-à-dire présentée en application du paragraphe 144), montrant comment les changements qui auraient raisonnablement pu être apportés aux hypothèses actuarielles pertinentes à cette date auraient influé sur l'obligation au titre des prestations définies;

(b) les méthodes et hypothèses utilisées aux fins de l'élaboration des analyses de sensibilité requises par le point (a), et les limites de ces méthodes;

(c) les changements dans les méthodes et hypothèses utilisées aux fins de l'élaboration des analyses de sensibilité par rapport à la période précédente, ainsi que les raisons de ces changements.

146 L'entité doit fournir une description des stratégies de gestion actif-passif utilisées par le régime ou l'entité, le cas échéant, y compris l'utilisation de rentes et d'autres techniques, comme les swaps de longévité, pour gérer le risque.

147 Pour donner une idée de l'incidence du régime à prestations définies sur ses flux de trésorerie futurs, l'entité doit fournir les informations suivantes:

(a) une description de tous les dispositifs de financement et de toute politique de financement ayant une incidence sur les cotisations futures;

(b) les cotisations qu'il est prévu de verser au régime au cours du prochain exercice;

(c) des informations sur le profil des échéances de l'obligation au titre des prestations définies, dont la duration moyenne pondérée de l'obligation. Des informations sur l'échelonnement des versements de prestations, par exemple une analyse des échéances de ces versements, peuvent être fournies.

Régimes multi-employeurs

148 L'entité qui participe à un régime multi-employeurs à prestations définies doit fournir les informations suivantes:

(a) une description des modalités de financement, y compris de la méthode utilisée pour déterminer le taux de cotisation de l'entité et de toute exigence de financement minimal;

(b) une description de la mesure dans laquelle l'entité peut, selon les dispositions du régime multi-employeurs, être tenue envers celui-ci des obligations d'autres entités;

(c) une description de la répartition convenue, le cas échéant, du déficit ou de l'excédent:

(i) en cas de liquidation du régime,

(ii) dans le cas où l'entité se retire du régime.

▼B

(d) Si l'entité comptabilise le régime comme s'il s'agissait d'un régime à cotisations définies en application du paragraphe 34, elle doit fournir les informations suivantes en plus de celles qui sont requises par les points (a) à (c), plutôt que les informations requises par les paragraphes 139 à 147:

(i) le fait qu'il s'agit d'un régime à prestations définies,

(ii) la raison pour laquelle elle ne dispose pas d'informations suffisantes pour le comptabiliser comme un régime à prestations définies,

(iii) les cotisations qu'il est prévu de verser au régime au cours du prochain exercice,

(iv) des informations sur tout déficit ou excédent du régime pouvant influer sur le montant des cotisations futures, y compris la base utilisée pour déterminer le montant du déficit ou de l'excédent et les conséquences pour l'entité, le cas échéant,

(v) une indication du niveau de participation de l'entité au régime par rapport à celui des autres entités participantes. Les mesures pouvant donner une telle indication comprennent la proportion des cotisations totales au régime qui est à la charge de l'entité ou la proportion attribuable à l'entité des participants en activité, des participants retraités et des anciens participants qui ont droit à des prestations.

Régimes à prestations définies dont les risques sont partagés par différentes entités soumises à un contrôle commun

149 L'entité qui participe à un régime à prestations définies dont les risques sont partagés par différentes entités soumises à un contrôle commun doit fournir les informations suivantes:

(a) l'accord contractuel ou la politique déclarée prévoyant la facturation du coût net des prestations définies ou l'absence d'une telle politique;

(b) la politique de détermination des cotisations à payer par l'entité;

(c) dans le cas où, selon le paragraphe 41, l'entité comptabilise sa part du coût net des prestations définies, toutes les informations sur le régime dans son ensemble requises par les paragraphes 135 à 147;

(d) dans le cas où, selon le paragraphe 41, l'entité comptabilise sa cotisation exigible pour la période, les informations sur le régime dans son ensemble requises par les paragraphes 135 à 137, 139, 142 à 144, et 147(a) et (b).

150 Les informations requises par le paragraphe 149(c) et (d) peuvent être fournies au moyen d'un renvoi aux informations fournies dans les états financiers d'une autre entité du groupe si les conditions suivantes sont réunies:

(a) les informations à fournir sur le régime sont identifiées et présentées séparément dans les états financiers de l'autre entité du groupe;

(b) les utilisateurs des états financiers de l'entité considérée ont en même temps (ou d'abord) accès aux états financiers de l'autre entité du groupe, et ce, aux mêmes conditions.

▼B

Obligations d'information imposées par d'autres normes IFRS

151 Lorsque IAS 24 l'impose, l'entité fournit des informations sur:

(a) les transactions effectuées avec des régimes postérieurs à l'emploi qui sont des parties liées;

(b) les avantages postérieurs à l'emploi accordés à ses principaux dirigeants.

152 Lorsque IAS 37 l'impose, l'entité fournit des informations sur les passifs éventuels résultant d'obligations au titre d'avantages postérieurs à l'emploi.

AUTRES AVANTAGES À LONG TERME

153 Les autres avantages à long terme comprennent des avantages tels que les suivants, à condition que leur règlement intégral ne soit pas attendu dans les douze mois qui suivent la clôture de l'exercice au cours duquel les membres du personnel ont rendu les services correspondants:

(a) les absences de longue durée rémunérées, comme les congés liés à l'ancienneté ou les congés sabbatiques;

(b) les primes d'ancienneté et autres avantages liés à l'ancienneté;

(c) les prestations pour invalidité de longue durée;

(d) l'intéressement et les primes;

(e) la rémunération différée.

154 Habituellement, l'évaluation des autres avantages à long terme n'est pas soumise au même degré d'incertitude que celle des avantages postérieurs à l'emploi. C'est pourquoi la présente norme prévoit une méthode simplifiée pour la comptabilisation des autres avantages à long terme selon laquelle les réévaluations ne sont pas comptabilisées en autres éléments du résultat global.

Comptabilisation et évaluation

155 L'entité doit appliquer les paragraphes 56 à 98 et 113 à 115 à la comptabilisation et à l'évaluation de l'excédent ou du déficit d'un régime d'autres avantages à long terme. Elle doit appliquer les paragraphes 116 à 119 à la comptabilisation et à l'évaluation des droits à remboursement, le cas échéant.

156 Sauf si une autre norme IFRS impose ou autorise leur incorporation dans le coût d'un actif, l'entité doit, pour les autres avantages à long terme, comptabiliser le total net des montants suivants en résultat net:

(a) le coût des services (voir paragraphes 66 à 112);

(b) les intérêts nets sur le passif (l'actif) net au titre des prestations définies (voir paragraphes 123 à 126);

(c) les réévaluations du passif (de l'actif) net au titre des prestations définies (voir paragraphes 127 à 130).

157 Les prestations pour invalidité de longue durée sont une forme particulière d'autres avantages à long terme. Si le niveau des prestations dépend du nombre d'années de service, une obligation prend naissance lorsque les services sont rendus. L'évaluation de cette obligation tient compte de la probabilité qu'il faille payer des prestations et de l'estimation de leur durée. Si le niveau des prestations est le même pour tous les membres du personnel frappés d'invalidité, quel que soit leur nombre d'années de service, le coût attendu de ces prestations est comptabilisé lorsque l'événement à l'origine de l'invalidité de longue durée se produit.

Informations à fournir

158 Bien que la présente norme n'impose pas de fournir des informations spécifiques sur les autres avantages à long terme, d'autres normes IFRS peuvent l'imposer. Par exemple, IAS 24 impose la communication d'informations sur les avantages accordés aux principaux dirigeants. De même, IAS 1 impose des obligations d'information concernant les charges liées aux avantages du personnel.

▼B

INDEMNITÉS DE CESSATION D'EMPLOI

159 Dans le cas des indemnités de cessation d'emploi, ce ne sont pas les services rendus par le membre du personnel qui constituent l'événement qui génère l'obligation, mais la cessation d'emploi. C'est pourquoi la présente norme traite de ces indemnités séparément des autres avantages du personnel. Les indemnités de cessation d'emploi résultent, en effet, soit de la décision de l'entité de mettre fin à l'emploi du membre du personnel, soit de la décision de ce dernier d'accepter les indemnités offertes par l'entité en échange de la cessation de son emploi.

160 Les indemnités de cessation d'emploi n'incluent pas les prestations découlant de la cessation d'emploi d'un membre du personnel à sa demande (sans offre en ce sens de la part de l'entité) ou découlant de dispositions relatives à la retraite obligatoire, ces prestations étant des avantages postérieurs à l'emploi. Certaines entités payent, en cas de cessation d'emploi à la demande du membre du personnel, des prestations moins élevées (qui constituent en substance des avantages postérieurs à l'emploi) que dans le cas de la cessation de l'emploi à l'initiative de l'entité. La différence entre le montant des prestations accordées en cas de cessation d'emploi à l'initiative du membre du personnel et celui des prestations plus élevées accordées lorsque la cessation d'emploi est à l'initiative de l'entité constitue une indemnité de cessation d'emploi.

161 La forme de l'avantage du personnel ne détermine pas si celui-ci est accordé en contrepartie de services rendus ou en contrepartie de la cessation de l'emploi du membre du personnel. S'il s'agit généralement de sommes forfaitaires, les indemnités de cessation d'emploi peuvent aussi prendre la forme:

(a) d'une amélioration des avantages postérieurs à l'emploi, soit indirectement par l'intermédiaire d'un régime d'avantages du personnel, soit directement;

(b) du versement du salaire jusqu'à la fin du préavis si le membre du personnel ne rend plus de services assurant à l'entité des avantages économiques.

162 Les éléments suivants peuvent indiquer qu'un avantage du personnel est accordé en contrepartie de services rendus:

(a) l'avantage est conditionnel à ce que des services futurs soient rendus (c'est entre autres le cas lorsque les prestations sont bonifiées si des services futurs sont rendus);

(b) l'avantage est accordé selon les dispositions d'un régime d'avantages du personnel.

163 Certaines indemnités de cessation d'emploi sont accordées selon les dispositions d'un régime d'avantages du personnel existant. Par exemple, elles peuvent être prévues par la loi, un contrat de travail ou une convention collective, ou elles peuvent découler implicitement du fait que l'employeur a l'habitude de verser des indemnités similaires. Par ailleurs, si l'entité fait une offre d'indemnités qui est valable pendant plus qu'une courte période ou qui précède de plus qu'une courte période la date de cessation d'emploi prévue, elle se demande si elle a établi un nouveau régime d'avantages du personnel et, donc, si les prestations accordées selon ce régime sont des indemnités de cessation d'emploi ou des avantages postérieurs à l'emploi. Les prestations accordées en application des dispositions d'un régime d'avantages du personnel ne sont des indemnités de cessation d'emploi que si elles résultent de la décision de l'entité de mettre fin à l'emploi du membre du personnel et qu'elles ne sont pas conditionnelles à ce que des services futurs soient rendus.

▼B

164 Certaines prestations sont accordées sans égard à la raison du départ du membre du personnel. Leur paiement est certain (sous réserve des conditions d'acquisition des droits ou de service minimum, le cas échéant), mais la date de leur paiement est incertaine. Bien que ces prestations soient appelées indemnités de licenciement ou primes de licenciement dans certains pays, ce sont des avantages postérieurs à l'emploi et non pas des indemnités de cessation d'emploi, et l'entité les comptabilise comme des avantages postérieurs à l'emploi.

Comptabilisation

165 L'entité doit comptabiliser un passif et une charge au titre des indemnités de cessation d'emploi à la première des dates suivantes:

(a) la date à laquelle elle ne peut plus retirer son offre d'indemnités;

(b) la date à laquelle elle comptabilise les coûts d'une restructuration entrant dans le champ d'application d'IAS 37 et prévoyant le paiement de telles indemnités.

166 Dans le cas d'indemnités de cessation d'emploi payables par suite de la décision du membre du personnel d'accepter une offre d'indemnités en échange de la cessation de son emploi, la date à laquelle l'entité ne peut plus retirer son offre d'indemnités correspond à la première des deux dates suivantes:

(a) la date à laquelle le membre du personnel accepte l'offre;

(b) la date de prise d'effet de toute restriction (disposition légale, réglementaire ou contractuelle ou autre restriction) limitant la capacité de l'entité de retirer son offre. Il s'agit de la date de l'offre si la restriction existe à cette date.

167 Dans le cas d'indemnités de cessation d'emploi payables par suite de la décision de l'entité de mettre fin à l'emploi d'un ou de plusieurs membres du personnel, l'entité ne peut plus retirer son offre d'indemnités dès qu'elle a communiqué aux membres du personnel concernés un plan de licenciement qui satisfait à tous les critères suivants:

(a) les mesures requises pour mener le plan à bien indiquent qu'il est improbable que des changements importants soient apportés au plan;

(b) le plan indique le nombre de personnes visées par le licenciement, leur catégorie d'emploi ou leur fonction, et leur lieu de travail (il n'est toutefois pas nécessaire que le plan identifie chaque membre du personnel visé), ainsi que sa date de réalisation prévue;

(c) le plan fixe les indemnités de cessation d'emploi avec une précision suffisante pour permettre aux membres du personnel de déterminer la nature et le montant des prestations qu'ils toucheront lors de la cessation de leur emploi.

168 Lorsqu'elle comptabilise des indemnités de cessation d'emploi, l'entité peut aussi avoir à prendre en compte une modification de régime ou une réduction d'autres avantages du personnel (voir paragraphe 103).

Évaluation

169 L'entité doit évaluer les indemnités de cessation d'emploi lors de la comptabilisation initiale, et elle doit évaluer et comptabiliser les variations ultérieures en fonction de la nature de l'avantage du personnel dont il s'agit. Si les indemnités de cessation d'emploi consistent en une amélioration des avantages postérieurs à l'emploi, l'entité doit leur appliquer les dispositions relatives aux avantages postérieurs à l'emploi. Autrement:

▼B

(a) si le règlement intégral des indemnités de cessation d'emploi est attendu dans les douze mois qui suivent la clôture de l'exercice au cours duquel elles ont été comptabilisées, l'entité doit appliquer les dispositions relatives aux avantages à court terme;

(b) si le règlement intégral des indemnités de cessation d'emploi n'est pas attendu dans les douze mois qui suivent la clôture de l'exercice, l'entité doit appliquer les dispositions relatives aux autres avantages à long terme.

170 Les paragraphes 70 à 74, qui concernent le rattachement des droits à prestations aux périodes de service, ne s'appliquent pas dans le cas des indemnités de cessation d'emploi, puisque celles-ci ne sont pas accordées en contrepartie de services rendus.

Exemple illustrant les paragraphes 159 à 170

Contexte

Par suite d'une récente acquisition, une entité prévoit de fermer une usine dans dix mois, et de mettre alors fin à l'emploi de tous les membres du personnel restants de cette usine. Le savoir-faire du personnel de l'usine étant nécessaire à l'achèvement de certains contrats, l'entité annonce le plan de licenciement qui suit.

Les membres du personnel qui resteront pour rendre des services jusqu'à la fermeture de l'usine recevront chacun un paiement en espèces de 30 000 UM à la date de leur cessation d'emploi. Ceux qui partiront avant la fermeture de l'usine recevront 10 000 UM.

L'usine compte 120 membres du personnel. Au moment de l'annonce du plan, l'entité s'attend à ce que 20 d'entre eux partent avant la fermeture. Par conséquent, les sorties de trésorerie attendues du fait du plan totalisent 3 200 000 UM (soit 20 × 10 000 UM + 100 × 30 000 UM). Comme l'impose le paragraphe 160, l'entité traite les avantages fournis en contrepartie de la cessation d'emploi comme des indemnités de cessation d'emploi et traite les avantages accordés en contrepartie de services rendus comme des avantages à court terme.

Indemnités de cessation d'emploi

L'avantage fourni en contrepartie de la cessation d'emploi est de 10 000 UM. Il s'agit de la somme que l'entité aura à payer pour le licenciement d'un membre du personnel, indépendamment du fait que celui-ci reste pour rendre des services jusqu'à la fermeture de l'usine ou qu'il parte avant. Même si les membres du personnel peuvent partir avant la fermeture, la cessation de leur emploi résulte dans tous les cas de la décision de l'entité de fermer l'usine et de mettre fin à leur emploi (c'est-à-dire que tous les membres du personnel quitteront leur emploi à la fermeture de l'usine). Par conséquent, l'entité comptabilise un passif de 1 200 000 UM (soit 120 × 10 000 UM) au titre des indemnités de cessation d'emploi fournies selon le régime d'avantages du personnel, à la première des dates suivantes: la date de l'annonce du plan de licenciement ou la date de comptabilisation des coûts de restructuration liés à la fermeture de l'usine.

Avantages fournis en contrepartie de services rendus

Les prestations supplémentaires que recevront les membres du personnel qui rendront des services pendant la totalité de la période de dix mois seront accordées en contrepartie des services rendus pendant cette période. L'entité traite ces prestations comme des avantages à court terme parce qu'elle s'attend à les régler entièrement moins de douze mois après la date de clôture de l'exercice. L'actualisation n'étant pas requise dans le présent exemple, l'entité comptabilise une charge de 200 000 UM (soit 2 000 000 UM ÷ 10) chaque mois de la période de service de dix mois, et augmente du même montant la valeur comptable du passif.

▼B

Informations à fournir

171 Bien que la présente norme n'impose pas de fournir des informations spécifiques sur les indemnités de cessation d'emploi, d'autres normes IFRS peuvent l'imposer. Par exemple, IAS 24 impose la communication d'informations sur les avantages accordés aux principaux dirigeants. De même, IAS 1 impose des obligations d'information concernant les charges liées aux avantages du personnel.

DISPOSITIONS TRANSITOIRES ET DATE D'ENTRÉE EN VIGUEUR

172 L'entité doit appliquer la présente norme pour les exercices ouverts à compter du 1er janvier 2013. L'application anticipée est autorisée. Cependant, si l'entité applique la présente norme de manière anticipée, elle doit l'indiquer.

173 L'entité doit appliquer la présente norme de façon rétrospective selon IAS 8 *Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs*, sous réserve des exceptions suivantes:

(a) l'entité n'est pas tenue d'ajuster la valeur comptable des actifs qui n'entrent pas dans le champ d'application de la présente norme pour tenir compte des variations des coûts relatifs aux avantages du personnel incorporés dans la valeur comptable de ces actifs avant la date de première application, la date de première application étant la date d'ouverture de la première période antérieure présentée dans les premiers états financiers auxquels l'entité applique la présente norme;

(b) dans ses états financiers des périodes ouvertes avant le 1er janvier 2014, l'entité n'est pas tenue de présenter de manière comparative les informations requises par le paragraphe 145 concernant la sensibilité de l'obligation au titre des prestations définies.

▼B

ANNEXE

Amendements d'autres IFRS

La présente annexe indique les amendements qui seront apportés à d'autres normes par suite de la modification d'IAS 19 par le Conseil en juin 2011. L'entité qui applique IAS 19 modifiée doit appliquer ces amendements.

IFRS 1 ***Première application des Normes internationales d'information financière***

A1 Le paragraphe 39L est ajouté:

39L La publication d'IAS 19 *Avantages du personnel* (modifiée en juin 2011) a donné lieu à la modification du paragraphe D1, à la suppression des paragraphes D10 et D11, et à l'ajout du paragraphe E5. L'entité qui applique IAS 19 (modifiée en juin 2011) doit appliquer ces amendements.

A2 Dans l'annexe D (Exemptions à d'autres IFRS), l'intertitre précédant le paragraphe D10 ainsi que les paragraphes D10 et D11 sont supprimés, et le paragraphe D1 est modifié comme suit:

D1 Une entité peut décider d'utiliser une ou plusieurs des exemptions suivantes:

(a) […]

(e) [supprimé] […]

A3 Dans l'annexe E (Exemptions à court terme aux IFRS), un intertitre et le paragraphe E5 sont ajoutés:

Avantages du personnel

E5 Un nouvel adoptant peut appliquer les dispositions transitoires prévues au paragraphe 173(b) d'IAS 19.

IFRS 8 ***Secteurs opérationnels***

A4 Le paragraphe 24 est modifié comme suit:

24 Une entité doit fournir les informations suivantes pour chaque secteur à présenter si les montants spécifiés sont inclus dans l'indicateur des actifs sectoriels examinés par le principal décideur opérationnel, ou s'ils sont par ailleurs fournis régulièrement au principal décideur opérationnel sans toutefois être inclus dans cet indicateur des actifs sectoriels:

(a) […]

(b) les montants des acquisitions d'actifs non courants* autres que des instruments financiers, des actifs d'impôt différé, des actifs nets au titre des prestations définies (voir IAS 19 *Avantages du personnel* et des droits découlant de contrats d'assurance.

[note de bas de page omise]

IFRS 13 ***Évaluation de la juste valeur***

A5 L'intertitre précédant le paragraphe D61 est modifié pour être libellé comme suit:

IAS 19 ***Avantages du personnel*** **(modifiée en juin 2011)**

A6 Les paragraphes D62 et D63 sont modifiés comme suit:

▼B

D62 Le paragraphe 113 est modifié comme suit:

50 [supprimé]

(c) [supprimé]

~~102~~ 113 La juste valeur des actifs du régime est déduite lors de la détermination du déficit ou de l'excédent.

D63 Le paragraphe 174 est ajouté:

~~162~~ 174 La publication d'IFRS 13, en mai 2011, a donné lieu à la modification de la définition de «juste valeur» au paragraphe 8, ainsi qu'à la modification du paragraphe 113. L'entité qui applique IFRS 13 doit appliquer ces amendements.

IAS 1 ***Présentation des états financiers***

A7 Au paragraphe 7, la définition de «autres éléments du résultat global» est modifiée comme suit:

7 […]

Les *autres éléments du résultat global* comprennent les éléments de produits et de charges (y compris des ajustements de reclassement) qui ne sont pas comptabilisés en résultat net comme l'imposent ou l'autorisent d'autres IFRS.

Les autres éléments du résultat global incluent les composantes suivantes:

(a) les variations de l'excédent de réévaluation (voir IAS 16 *Immobilisations corporelles* et IAS 38 *Immobilisations incorporelles*);

(b) les réévaluations au titre des régimes à prestations définies (voir IAS 19 *Avantages du personnel*);

(c) […]

A8 Le paragraphe 96 est modifié comme suit et le paragraphe 139K est ajouté:

96 Les changements d'écarts de réévaluation comptabilisés selon IAS 16 ou IAS 38 ou les réévaluations au titre des régimes à prestations définies comptabilisées selon IAS 19 ne donnent pas lieu à des ajustements de reclassement. Ces composantes sont comptabilisées en autres éléments du résultat global et ne sont pas reclassées dans le résultat net lors de périodes ultérieures. Les variations des écarts de réévaluation peuvent être transférées aux résultats non distribués au cours de périodes ultérieures au fur et à mesure de l'utilisation de l'actif ou lors de sa décomptabilisation (voir IAS 16 et IAS 38).

139K La publication d'IAS 19 *Avantages du personnel* (modifiée en juin 2011) a donné lieu à la modification de la définition de «autres éléments du résultat global» au paragraphe 7, ainsi qu'à la modification du paragraphe 96. L'entité qui applique IAS 19 (modifiée en juin 2011) doit appliquer ces amendements.

IAS 24 ***Information relative aux parties liées***

A9 Le paragraphe 22 est modifié comme suit:

22 La participation d'une société mère ou d'une filiale à un régime à prestations définies qui répartit les risques entre les entités du groupe est une transaction entre parties liées [voir paragraphe 42 d'IAS 19 (modifiée en 2011)].

▼B

IFRIC 14 ***IAS 19 — le plafonnement de l'actif au titre des régimes à prestations définies, les exigences de financement minimal et leur interaction***

A10 Sous l'intertitre «Références», «(modifiée en 2011)» est ajouté après la mention d'IAS 19 *Avantages du personnel*.

Les paragraphes 25 et 26 sont supprimés, les paragraphes 1, 6, 17 et 24 sont modifiés comme suit, et le paragraphe 27C est ajouté:

1 Le paragraphe 64 d'IAS 19 limite l'évaluation d'un actif net au titre des prestations définies au plus faible des deux montants suivants: l'excédent du régime et le plafonnement de l'actif. Le paragraphe 8 d'IAS 19 définit le plafonnement de l'actif comme «la valeur actuelle des avantages économiques disponibles sous forme de remboursements par le régime ou sous forme de diminution des cotisations futures au régime». Certains se sont interrogés sur le moment à partir duquel des remboursements ou des diminutions de cotisations futures doivent être considérés comme disponibles, particulièrement lorsqu'une exigence de financement minimal existe.

6 Les questions traitées dans la présente interprétation sont:

(a) À quel moment un remboursement ou une diminution des cotisations futures devraient être considérés comme disponibles selon la définition du plafonnement de l'actif énoncée au paragraphe 8 d'IAS 19.

[…]

17 Comme l'indique IAS 19, une entité doit déterminer les coûts des services futurs en utilisant des hypothèses cohérentes avec celles utilisées pour déterminer l'obligation au titre des prestations définies et avec la situation qui existe à la fin de la période de présentation de l'information financière. En conséquence, une entité doit prendre pour hypothèse que les prestations à fournir par le régime ne changeront pas tant que celui-ci n'est pas modifié, et que l'effectif demeurera stable, à moins que l'entité ne réduise l'effectif couvert par le régime. Dans ce dernier cas, l'hypothèse relative à l'effectif futur doit inclure cette réduction.

24 Dans la mesure où les cotisations à payer ne seront pas disponibles après avoir été payées au régime, l'entité doit comptabiliser un passif lorsque l'obligation prend naissance. Le passif doit diminuer l'actif net au titre des prestations définies ou augmenter le passif net au titre des prestations définies de manière à éviter que l'application du paragraphe 64 d'IAS 19 n'entraîne un profit ou une perte lorsque les cotisations seront payées.

27C La publication d'IAS 19 (modifiée en 2011) a donné lieu à la modification des paragraphes 1, 6, 17 et 24, et à la suppression des paragraphes 25 et 26. L'entité qui applique IAS 19 (modifiée en 2011) doit appliquer ces amendements.