

**NORME COMPTABLE INTERNATIONALE IAS 19
(RÉVISÉE EN 2002)**

Avantages du personnel

La présente Norme comptable internationale révisée annule et remplace IAS 19, Coûts des prestations de retraite, qui avait été approuvée dans une version révisée par le Conseil en 1993. La Norme révisée est entrée en vigueur pour les états financiers des exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 1999.

En mai 1999, IAS 10 (révisée en 1999), Événements survenant après la date de clôture, a modifié les paragraphes 20(b), 35, 125 et 141. Les paragraphes amendés sont entrés en vigueur pour les états financiers pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2000.

IAS 19

La présente Norme a été amendée en 2000 afin de changer la définition des actifs du régime et d'introduire des dispositions sur la comptabilisation, l'évaluation et les informations à fournir pour les remboursements. Ces changements sont entrés en vigueur pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2001.

D'autres changements sont intervenus en 2002 pour éviter la comptabilisation de profits résultant exclusivement de pertes actuarielles ou de coûts des services passés, et la comptabilisation de pertes résultant exclusivement de profits actuariels. Ces modifications prendront effet à compter du 31 mai 2002. Une application anticipée est encouragée.

INTRODUCTION

1. La Norme prescrit la comptabilisation et les informations à fournir par les employeurs au titre des avantages du personnel. Elle remplace IAS 19, Coûts des prestations de retraite, qui avait été approuvée en 1993. Les principaux changements par rapport à l'ancienne IAS 19 sont donnés dans le paragraphe 3 de l'annexe D (base des conclusions). Cette Norme ne traite pas des rapports financiers des régimes de retraite (IAS 26, Comptabilité et rapports financiers des régimes de retraite).
2. Cette Norme identifie cinq catégories d'avantages du personnel:
 - (a) avantages à court terme, tels que les salaires, les rémunérations, les cotisations de sécurité sociale, les congés payés, les congés maladie, l'intéressement et les primes (s'ils sont payables dans les douze mois suivants la fin de l'exercice) et les avantages non monétaires (tels que l'assistance médicale, le logement, les voitures et les biens ou services gratuits ou subventionnés) accordés au personnel en activité;
 - (b) avantages postérieurs à l'emploi tels que les pensions de retraite et autres prestations postérieures à l'emploi, l'assurance-vie postérieure à l'emploi et l'assistance médicale postérieure à l'emploi;
 - (c) avantages à long terme comprenant les congés liés à l'ancienneté, congés sabbatiques, jubilés ou autres avantages liés à l'ancienneté, indemnités d'incapacité de longue durée et, s'ils sont payables douze mois ou plus après la fin de l'exercice, l'intéressement, les primes et rémunérations différées;
 - (d) indemnités de fin de contrat de travail; et
 - (e) avantages sur capitaux propres.
3. La Norme impose à l'entreprise de comptabiliser les avantages à court terme lorsque le membre du personnel a rendu des services lui donnant droit à ces avantages.
4. Les régimes d'avantages postérieurs à l'emploi sont classés soit en régimes à contributions définies, soit en régimes à prestations définies. La Norme donne des commentaires spécifiques sur le classement des régimes multi-employeurs, des régimes généraux et obligatoires et des régimes à prestations assurées.
5. Dans les régimes à contributions définies, l'employeur paye des cotisations fixes à une entité distincte (un 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 tous les avantages correspondant aux services rendus par le personnel pour l'exercice et les exercices antérieurs. La Norme impose à l'entreprise de comptabiliser les cotisations versées au régime à contributions définies lorsque le membre du personnel a rendu des services en échange de ces cotisations.
6. Tous les autres régimes d'avantages postérieurs à l'emploi sont des régimes à prestations définies. Les régimes à prestations définies peuvent être non financés, ou partiellement ou intégralement financés. La Norme impose à l'entreprise:
 - (a) de comptabiliser non seulement son obligation juridique mais aussi toute obligation implicite générée par les pratiques passées de l'entreprise;

- (b) de déterminer la valeur actuelle des obligations au titre des prestations définies et la juste valeur des actifs des régimes avec une régularité suffisante pour que les montants comptabilisés dans les états financiers ne diffèrent pas de façon significative des montants qui auraient été déterminés à la date de clôture;
- (c) d'utiliser la méthode des unités de crédit projetées pour évaluer ses obligations et ses coûts;
- (d) d'affecter les droits à prestations aux périodes de services en vertu de la formule de calcul des prestations du régime, à moins que les services rendus lors des exercices ultérieurs aboutissent à un niveau de droits à prestations sensiblement supérieur à celui des exercices antérieurs;
- (e) d'utiliser des hypothèses actuarielles objectives et mutuellement compatibles concernant les variables démographiques (telles que la rotation du personnel et la mortalité) et financières (telles que les augmentations futures des salaires, les changements dans les coûts médicaux futurs et certains changements dans les régimes généraux et obligatoires). Les hypothèses financières doivent être basées sur les attentes du marché à la date de clôture de l'exercice au cours duquel les obligations doivent être réglées;
- (f) de déterminer le taux d'actualisation par référence à un taux du marché à la date de clôture basé sur les obligations d'entreprises de première catégorie (ou, dans les pays où ce type de marché n'est pas actif, les obligations d'État) dont la monnaie et le terme sont cohérents avec la monnaie et le terme des obligations au titre des avantages postérieurs à l'emploi;
- (g) de déduire la juste valeur des éventuels actifs du régime montant comptable de l'obligation. Certains droits à remboursements qui ne sont pas qualifiés d'actifs du régime sont traités de la même façon que les actifs du régime, sauf qu'on les présente en tant qu'actifs distincts, et non en déduction de l'obligation.
- (h) de limiter la valeur comptable d'un actif de telle façon qu'il ne dépasse pas le total:
 - (i) du coût non comptabilisé des services passés et des pertes actuarielles; plus
 - (ii) la valeur actuelle des éventuels avantages économiques disponibles sous la forme de remboursements du régime ou de réductions de contributions futures au régime;
- (i) de comptabiliser le coût des services passés selon un mode linéaire sur la durée moyenne restant à courir jusqu'à ce que les avantages correspondant au régime adopté ou modifié soient acquis au personnel;
- (j) de comptabiliser les profits ou pertes liés à une réduction ou liquidation d'un régime à prestations définies au moment où la réduction ou liquidation a lieu. Le profit ou la perte doit comprendre le changement en résultant de la valeur actuelle de l'obligation au titre des prestations définies, de la juste valeur des actifs du régime et de la partie non comptabilisée des écarts actuariels et du coût des services passés; et
- (k) de comptabiliser une part spécifiée des écarts actuariels cumulés nets excédant la plus grande des deux valeurs suivantes:
 - (i) 10 % de la valeur actualisée de l'obligation au titre des prestations définies; et
 - (ii) 10 % de la juste valeur des éventuels actifs du régime.

La part des écarts actuariels à comptabiliser pour chaque régime à prestations définies est l'excédent tombant au-delà du corridor de 10 % à la date de clôture précédente divisé par la durée de vie active résiduelle moyenne attendue du personnel participant au régime.

La Norme permet aussi l'application de méthodes systématiques conduisant à une comptabilisation plus rapide sous réserve d'appliquer la même base de comptabilisation pour les profits et pertes et ce de façon permanente d'un exercice à l'autre. La comptabilisation immédiate de l'ensemble des écarts actuariels constitue l'une de ces méthodes autorisées.

IAS 19

7. La Norme impose une méthode plus simple de comptabilisation des avantages à long terme autres que les avantages postérieurs à l'emploi: la comptabilisation immédiate des écarts actuariels et du coût des services passés.
8. Les indemnités de fin de contrat de travail sont des avantages du personnel payables suite à: soit la décision de l'entreprise de mettre fin à l'emploi avant la date normale de mise à la retraite, soit la décision du membre du personnel de partir volontairement en échange de ces indemnités. L'événement qui génère une obligation est la fin du contrat de travail plutôt que les services rendus par le membre du personnel. Ainsi, une entreprise ne doit comptabiliser les indemnités de fin de contrat de travail que lorsqu'elle est réellement engagée à:
 - (a) mettre fin à l'emploi d'un ou de plusieurs membres du personnel avant la date normale de mise à la retraite; ou
 - (b) octroyer des indemnités de fin de contrat de travail suite à une offre faite pour encourager les départs volontaires.
9. Une entreprise est réellement engagée à mettre fin à des contrats de travail si et seulement si elle a un plan formalisé et détaillé (avec un contenu minimum spécifié) prévoyant de mettre fin à des contrats de travail et n'a pas de possibilité réaliste de s'y soustraire.
10. Lorsque les indemnités de fin de contrat de travail sont dues plus de 12 mois après la date de clôture, elles doivent être actualisées. Dans le cas d'une offre effectuée pour encourager les départs volontaires, l'évaluation des indemnités doit être basée sur le nombre de personnes dont on s'attend à ce qu'elles acceptent l'offre.
11. Les avantages sur capitaux propres sont des avantages du personnel selon lesquels: soit le personnel a le droit de recevoir des instruments de capitaux propres émis par l'entreprise (ou sa société mère), soit le montant de l'obligation de l'entreprise envers le personnel dépend du prix futur des instruments de capitaux propres émis par l'entreprise. Cette Norme impose certaines informations à fournir sur ces avantages mais ne précise pas de dispositions en matière de comptabilisation et d'évaluation.
12. Cette Norme est applicable aux exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 1999. Une application anticipée est encouragée. Au moment de la première application de cette Norme, l'entreprise a le droit d'étaler la comptabilisation de l'éventuelle augmentation du passif correspondant aux avantages postérieurs à l'emploi sur une durée inférieure ou égale à cinq ans. Si la première application de la Norme diminue le passif, l'entreprise doit comptabiliser immédiatement la diminution.
13. La présente Norme a été modifiée en 2000 pour l'amendement de la définition des actifs du régime et afin d'introduire la comptabilisation, l'évaluation et les informations à fournir en matière de remboursements. Ces modifications prendront effet à compter du 1^{er} janvier 2001. Une application anticipée est encouragée.

SOMMAIRE

	Paragraphes
Objectif	
Champ d'application	1-6
Définitions	7
Avantages du personnel à court terme	8-23
Comptabilisation et évaluation	10-22
Les avantages à court terme	10
Absences rémunérées à court terme	11-16
Plans d'intéressement et de primes	17-22

IAS 19

Informations à fournir	23
Avantages postérieurs à l'emploi: distinction entre les régimes à cotisations définies et les régimes à prestations définies	24-42
Régimes multi-employeurs	29-35
Régimes généraux et obligatoires	36-38
Prestations assurées	39-42
Avantages postérieurs à l'emploi: régimes à cotisations définies	43-47
Comptabilisation et évaluation	44-45
Informations à fournir	46-47
Avantages postérieurs à l'emploi: régimes à prestations définies	48-125
Comptabilisation et évaluation	49-62
Comptabilisation d'une obligation implicite	52-53
Bilan	54-60
Compte de résultat	61-62
Comptabilisation et évaluation: valeur actuelle de l'obligation au titre des prestations définies et coût des services rendus au cours de l'exercice	63-101
Méthode d'évaluation actuarielle	64-66
Affectation de l'avantage aux périodes de service	67-71
Hypothèses actuarielles	72-77
Hypothèses actuarielles: taux d'actualisation	78-82
Hypothèses actuarielles: salaires, avantages du personnel et coûts médicaux	83-91
Écarts actuariels	92-95
Coût des services passés	96-101
Comptabilisation et évaluation: actifs du régime	102-107
Juste valeur des actifs du régime	102-104
Remboursements	104A-104D
Rendement des actifs du régime	105-107
Regroupements d'entreprises	108
Réductions et liquidations	109-115
Présentation	116-119

IAS 19

Compensation	116-117
Distinction entre court et long terme	118
Composantes financières du coût des avantages postérieurs à l'emploi	119
Informations à fournir	120-125
Autres avantages à long terme	126-131
Comptabilisation et évaluation	128-130
Informations à fournir	131
Indemnités de fin de contrat de travail	132-143
Comptabilisation	133-138
Évaluation	139-140
Informations à fournir	141-143
Avantages sur capitaux propres	144-152
Comptabilisation et évaluation	145
Informations à fournir	146-152
Dispositions transitoires	153-156
Date d'entrée en vigueur	157-160

Les dispositions normatives, qui sont présentées en caractères gras italiques, doivent être lues dans le contexte des documents explicatifs et des commentaires de mise en œuvre de la présente Norme ainsi que dans le contexte de la Préface aux Normes comptables internationales. Les Normes comptables internationales ne sont pas censées s'appliquer à des éléments non significatifs (voir le paragraphe 12 de la Préface).

OBJECTIF

L'objectif de la présente Norme est de prescrire le mode de comptabilisation et de présentation des avantages du personnel. Elle impose aux entreprises de comptabiliser:

- (a) un passif lorsqu'un membre du personnel a rendu des services en contrepartie des avantages du personnel qui lui seront versés à une date future; et
- (b) une charge lorsque l'entreprise utilise l'avantage économique résultant des services rendus par un membre du personnel en contrepartie des avantages du personnel.

CHAMP D'APPLICATION

1. ***La présente Norme doit s'appliquer à la comptabilisation des avantages du personnel.***
2. La présente Norme ne traite pas des rapports financiers des régimes de retraite (voir IAS 26, Comptabilité et rapports financiers des régimes de retraite).
3. La présente Norme s'applique à tous les avantages du personnel, notamment à ceux accordés en vertu:
 - (a) de régimes formalisés ou autres accords formalisés passés entre une entreprise et des membres du personnel individuels, des groupes de salariés ou leurs représentants;

- (b) de dispositions légales ou d'accords sectoriels aux termes desquels les entreprises sont tenues de cotiser aux régimes nationaux, régionaux, sectoriels ou autres régimes multi-employeurs; ou
- (c) d'usages qui donnent lieu à une obligation implicite. Les usages donnent lieu à une obligation implicite lorsque l'entreprise n'a pas d'autre solution réaliste que de payer les avantages du personnel. A titre d'exemple, une obligation implicite existe lorsqu'un changement des usages de l'entreprise entraînerait une dégradation inacceptable de ses relations avec le personnel.
4. Les avantages du personnel comprennent:
- (a) les avantages à court terme comme les salaires et les cotisations de sécurité sociale, les congés payés et les congés maladie, l'intéressement et les primes (si elles sont payables dans les douze mois suivant la fin de l'exercice) ainsi que les avantages non monétaires (comme l'assistance médicale, le logement, les voitures et les biens ou services gratuits ou subventionnés) dont bénéficient les membres du personnel en activité;
- (b) les avantages postérieurs à l'emploi comme les pensions et autres prestations de retraite, l'assurance-vie postérieure à l'emploi, et l'assistance médicale postérieure à l'emploi;
- (c) les autres avantages à long terme, notamment les congés liés à l'ancienneté ou congés sabbatiques, les jubilés et autres avantages liés à l'ancienneté, les indemnités pour invalidité de longue durée et, s'ils sont payables douze mois ou plus après la fin de l'exercice, l'intéressement, les primes et les rémunérations différées;
- (d) les indemnités de fin de contrat de travail; et
- (e) les avantages sur capitaux propres.
- Parce que chacune des catégories identifiées aux points (a) à (e) ci-dessus présente des caractéristiques différentes, la présente Norme établit pour chacune des dispositions distinctes.
5. Les avantages du personnel incluent les prestations servies au personnel ou aux personnes à leur charge; elles peuvent être réglées par le biais de paiements (ou par la fourniture de biens ou de services) effectués directement au membre du personnel, à leurs conjoint, enfants ou autres personnes à charge ou à des tiers comme des entreprises d'assurance.
6. Un membre du personnel peut travailler pour une entreprise à plein temps, à temps partiel, à titre permanent, occasionnel ou temporaire. Dans le cadre de la présente Norme, le personnel inclut les administrateurs et autres dirigeants.

DÉFINITIONS

7. ***Dans la présente Norme, les termes suivants ont la signification indiquée ci-après:***

Les avantages du personnel désignent toutes formes de contrepartie donnée par une entreprise au titre des services rendus par son personnel.

Les avantages à court terme désignent les avantages du personnel (autres que les indemnités de fin de contrat de travail et les avantages sur capitaux propres) qui sont dus intégralement dans les douze mois suivant la fin de l'exercice pendant lequel les membres du personnel ont rendu les services correspondants.

Les avantages postérieurs à l'emploi désignent les avantages du personnel (autres que les indemnités de fin de contrat de travail et les avantages sur capitaux propres) qui sont payables postérieurement à la cessation de l'emploi.

Les régimes d'avantages postérieurs à l'emploi désignent les accords formalisés ou non formalisés en vertu desquels une entreprise verse des avantages postérieurs à l'emploi à un ou plusieurs membres de son personnel.

IAS 19

Les régimes à cotisations définies désignent les régimes d'avantages postérieurs à l'emploi en vertu desquels une entreprise verse des cotisations définies à une entité distincte (un 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 tous les avantages correspondant aux services rendus par le personnel pendant l'exercice et les exercices antérieurs.

Les régimes à prestations définies désignent les régimes d'avantages postérieurs à l'emploi autres que les régimes à cotisations définies.

Les régimes multi-employeurs sont des régimes à cotisations définies (autres que les régimes généraux et obligatoires) ou des régimes à prestations définies (autres que les régimes généraux et obligatoires) qui:

- (a) mettent en commun les actifs apportés par différentes entreprises qui ne sont pas sous contrôle commun; et*
- (b) utilisent ces actifs pour accorder des avantages au personnel de plusieurs entreprises en partant du principe que les niveaux de cotisations et d'avantages sont calculés sans tenir compte de l'identité de l'entreprise qui emploie les membres du personnel en question.*

Les autres avantages à long terme désignent les avantages (autres que les avantages postérieurs à l'emploi, indemnités de fin de contrat de travail et avantages sur capitaux propres) qui ne sont pas dus intégralement dans les douze mois suivant la fin de l'exercice pendant lequel les membres du personnel ont rendu les services correspondants.

Les indemnités de fin de contrat de travail désignent les avantages à accorder à un membre du personnel du fait de:

- (a) la résiliation par l'entreprise du contrat de travail du membre du personnel avant l'âge normal de départ en retraite; ou*
- (b) la décision du membre du personnel de partir volontairement en échange de ces indemnités.*

Les avantages sur capitaux propres désignent les avantages en vertu desquels:

- (a) les membres du personnel sont en droit de recevoir des instruments de capitaux propres émis par l'entreprise (ou par sa société mère); ou*
- (b) le montant de l'obligation de l'entreprise vis-à-vis de son personnel dépend du prix futur d'instruments de capitaux propres émis par l'entreprise.*

Les plans d'avantages sur capitaux propres désignent les accords formalisés ou non formalisés en vertu desquels une entreprise accorde, à un ou plusieurs membres du personnel, des avantages sur capitaux propres.

Les avantages acquis sont les avantages qui ne sont pas conditionnés par l'existence de périodes de service futures.

La valeur actuelle de l'obligation au titre de prestations définies désigne la valeur actualisée, avant déduction des actifs du régime, des paiements futurs attendus qui sont nécessaires pour éteindre l'obligation résultant des services rendus au cours de l'exercice et des exercices antérieurs.

Le coût des services rendus au cours de l'exercice désigne l'accroissement de la valeur actuelle, de l'obligation au titre des prestations définies résultant des services rendus au cours de l'exercice.

Le coût financier désigne l'accroissement au cours d'un exercice de la valeur actuelle de l'obligation au titre des prestations définies résultant du fait que l'on s'est rapproché d'un exercice de la date de règlement des prestations.

Les actifs du régime comprennent:

- (a) des actifs détenus par un fonds d'avantages à long-terme en faveur du personnel; et*
- (b) des contrats d'assurance éligibles.*

Les actifs détenus par un fonds d'avantages à long terme en faveur du personnel, sont des actifs (autres que des instruments financiers non transférables, émis par l'entreprise présentant les états financiers) qui:

- (a) *sont détenus par une entité (un fonds), juridiquement distincte de l'entreprise présentant les états financiers et servant uniquement à payer ou à financer les avantages du personnel; et*
- (b) *sont disponibles uniquement pour payer ou financer les avantages du personnel; ne sont pas disponibles pour les créanciers de l'entreprise présentant les états financiers (même en cas de faillite) et ne peuvent pas être restitués à l'entreprise; sauf dans le cas où:*
 - (i) *les actifs restant dans le fond suffisent à remplir toutes les obligations au titre des avantages du personnel du régime ou de l'entreprise présentant les états financiers; ou*
 - (ii) *les actifs sont restitués à l'entreprise qui présente les états financiers pour rembourser le paiement déjà effectué d'avantage du personnel.*

Un contrat d'assurance éligible, est un contrat émis par un assureur qui n'est pas une partie liée (comme définie dans IAS 24, Information relative aux parties liées), à l'entreprise qui présente les états financiers, dans la mesure où les sommes provenant du contrat:

- (a) *ne peuvent être utilisées que pour payer ou financer des avantages du personnel sous un régime à prestations définies; et*
- (b) *ne sont pas disponibles pour les créanciers de l'entreprise présentant les états financiers (même en cas de faillite) et ne peuvent pas être restitués à l'entreprise; sauf dans le cas où:*
 - (i) *les sommes représentent un surplus d'actifs non nécessaire pour que le contrat satisfasse à toutes les obligations relatives aux avantages du personnel; ou*
 - (ii) *les sommes sont restituées à l'entreprise pour la rembourser du paiement déjà effectué d'avantages du personnel.*

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 normales.

Le rendement des actifs du régime désigne les intérêts, dividendes et autres produits tirés desdits actifs ainsi que les profits ou pertes réalisés ou latents relatifs à ces actifs, après déduction des coûts d'administration du régime et de l'impôt à payer par le régime.

Les écarts actuariels incluent:

- (a) *les ajustements liés à l'expérience (les effets des différences entre les hypothèses actuarielles antérieures et ce qui s'est effectivement produit); et*
- (b) *les effets des changements d'hypothèses actuarielles.*

Le coût des services passés désigne l'accroissement de la valeur actuelle de l'obligation au titre des prestations définies pour les services rendus au cours d'exercices antérieurs, résultant de l'introduction d'un nouveau régime d'avantages postérieurs à l'emploi ou d'autres avantages à long terme ou de changements apportés au cours de l'exercice à un tel régime. Le coût des services passés peut être positif (si de nouveaux avantages sont introduits ou des avantages existants améliorés) ou négatif (si des avantages existants sont réduits).

IAS 19

AVANTAGES À COURT TERME

8. Les avantages à court terme incluent:
- (a) les salaires, rémunérations et cotisations de sécurité sociale;
 - (b) les absences rémunérées à court terme (telles que les congés annuels et les congés maladie) lorsque les absences doivent se produire dans les douze mois suivant la période pendant laquelle le personnel a rendu les services correspondants;
 - (c) les sommes à payer au titre de l'intéressement et des primes dans les douze mois suivant la fin de la période pendant laquelle le personnel a rendu les services correspondants; et
 - (d) les avantages non monétaires (tels que l'assistance médicale, le logement, la voiture et les biens ou services gratuits ou subventionnés) accordés au personnel en activité.
9. Les avantages à court terme sont généralement comptabilisés immédiatement car aucune hypothèse actuarielle n'est nécessaire pour évaluer l'obligation ou la charge et il n'y a pas à enregistrer d'écart actuariel. De plus, les obligations au titre des avantages à court terme sont évaluées sur une base non actualisée.

Comptabilisation et évaluation

Les avantages à court terme

10. ***Lorsqu'un membre du personnel a rendu des services à une entreprise au titre d'un exercice, l'entreprise doit comptabiliser le montant non actualisé des avantages à court terme qu'elle s'attend à lui payer en contrepartie:***
- (a) ***au passif (charge à payer), après déduction du montant déjà payé. Si le montant déjà payé excède la valeur non actualisée des prestations, l'entreprise doit comptabiliser l'excédent à l'actif (charge payée d'avance) dans la mesure où le paiement d'avance conduira, par exemple, à une réduction des paiements futurs ou à un remboursement en trésorerie; et***
 - (b) ***en charges, à moins qu'une autre Norme comptable internationale n'impose ou n'autorise l'incorporation des avantages dans le coût d'un actif (voir, par exemple, IAS 2, Stocks et IAS 16, Immobilisations corporelles).***

Les paragraphes 11, 14 et 17 expliquent comment une entreprise doit appliquer cette disposition aux avantages à court terme sous forme d'absences rémunérées, de régimes d'intéressement et de primes.

Absences rémunérées à court terme

11. ***Selon le paragraphe 10, une entreprise doit comptabiliser le coût attendu des avantages à court terme correspondant à des absences rémunérées comme suit:***
- (a) ***dans le cas d'absences rémunérées cumulables, lorsque les membres du personnel rendent des services qui augmentent leurs droits à des absences rémunérées futures; et***
 - (b) ***dans le cas d'absences rémunérées non cumulables, lorsque les absences se produisent.***
12. Une entreprise peut rémunérer les absences pour diverses causes, entre autres; vacances, maladie et incapacité de courte durée, maternité ou paternité, convocation au tribunal en tant que juré et service militaire. On distingue deux catégories de droits à absences rémunérées:
- (a) les droits cumulables; et
 - (b) les droits non cumulables.

13. Les absences rémunérées cumulables sont les droits à absences reportables et pouvant être utilisés lors des exercices futurs si les droits de l'exercice ne sont pas intégralement utilisés. Les absences rémunérées cumulables peuvent générer des droits acquis (autrement dit, les membres du personnel ont droit, lorsqu'ils quittent l'entreprise, au règlement de leurs droits non utilisés) ou ne pas en générer (lorsque les membres du personnel n'ont pas droit, lors de leur départ, au règlement de leurs droits non utilisés). Lorsque les services rendus par les membres du personnel accroissent leurs droits à absences rémunérées futures, il en résulte une obligation pour l'entreprise. L'obligation existe et est comptabilisée même si les absences rémunérées ne sont pas un droit acquis; toutefois, le fait que les membres du personnel puissent quitter l'entreprise avant d'avoir fait usage d'un droit accumulé non acquis a un impact sur l'évaluation de cette obligation.
14. **Une entreprise doit évaluer le coût attendu des absences rémunérées cumulables à hauteur du montant supplémentaire qu'elle s'attend à payer du fait du cumul des droits non utilisés à la date de clôture.**
15. La méthode indiquée au paragraphe précédent évalue l'obligation au montant des paiements supplémentaires attendus du seul fait que l'avantage est cumulable. Dans bon nombre de cas, l'entreprise 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 des absences rémunérées non utilisés. Par exemple, une obligation au titre des congés maladie ne sera vraisemblablement significative que s'il existe un accord, formalisé ou non formalisé, selon lequel les congés maladie rémunérés non utilisés peuvent être pris sous la forme de congés payés.

Exemple illustrant les paragraphes 14 et 15

Une entreprise compte 100 membres dans son personnel, ayant droit chacun à cinq jours ouvrables de congés maladie rémunérés par an. Les congés maladie non utilisés peuvent être reportés sur l'année calendaire suivante. Les congés maladie sont imputés en premier sur les droits acquis au titre de l'exercice puis sur le solde éventuel reporté de l'exercice précédent (sur une base DEPS). Au 31 décembre 20X1, le crédit moyen non utilisé est de deux jours par personne. Sur la base de son expérience passée et qui devrait se poursuivre, l'entreprise estime qu'en 20X2, 92 personnes ne prendront pas plus de cinq jours de congés maladie rémunérés et que les huit autres prendront en moyenne six jours et demi chacune.

L'entreprise s'attend à avoir à payer 12 journées de congés maladie supplémentaires du fait du crédit non utilisé accumulé au 31 décembre 20X1 (une journée et demie par personne pour chacune des 8 personnes). Par conséquent, elle comptabilise un passif égal à 12 jours de congés maladie.

16. Les droits à absences rémunérées non cumulables ne sont pas reportables; si les droits de l'exercice ne sont pas intégralement utilisés, ils sont perdus et les membres du personnel ne sont pas autorisés à percevoir, lors de leur départ de l'entreprise, un paiement au titre des droits non utilisés. Cela se produit habituellement pour les congés maladie (dans la mesure où les droits passés non utilisés n'augmentent pas les droits futurs), les congés maternité ou paternité et les absences rémunérées pour convocation en tant que juré ou pour service militaire. Tant que l'absence ne s'est pas produite, l'entreprise ne comptabilise ni passif, ni charge, car la durée de service des membres du personnel n'augmente pas le montant de l'avantage.

Plans d'intéressement et de primes

17. **Selon le paragraphe 10, une entreprise doit comptabiliser le coût attendu des paiements à effectuer au titre de l'intéressement et des primes si et seulement si:**
- (a) **l'entreprise a une obligation actuelle, juridique ou implicite, d'effectuer ces paiements au titre d'événements passés; et**
 - (b) **une estimation fiable de l'obligation peut être effectuée.**

Une obligation actuelle existe si et seulement si l'entreprise n'a pas d'autre solution réaliste que de payer.

IAS 19

18. Dans certains plans d'intéressement, les membres du personnel ne perçoivent un intéressement que s'ils restent un certain temps dans l'entreprise. Ces plans créent une obligation implicite car les membres du personnel assurent un service qui augmente le montant à payer s'ils restent en activité jusqu'à la fin de l'exercice spécifié. L'évaluation de cette obligation implicite reflète la possibilité que certains membres du personnel quittent l'entreprise sans percevoir un quelconque intéressement.

Exemple illustrant le paragraphe 18

Un plan d'intéressement impose à une entreprise de payer un pourcentage spécifié de son résultat net de l'exercice aux membres du personnel ayant travaillé toute l'année. Si aucun membre du personnel ne quitte l'entreprise en cours d'exercice, le montant total de l'intéressement versé au titre de l'exercice sera de 3 % du résultat net. L'entreprise estime que le taux de rotation du personnel ramènera le montant à payer à 2,5 % du résultat net.

L'entreprise comptabilise un passif et une charge de 2,5 % du résultat net.

19. Une entreprise peut n'avoir aucune obligation juridique d'accorder des primes. Mais il est des cas où l'entreprise a pour habitude d'accorder des primes à son personnel. Dans ce cas, l'entreprise a une obligation implicite car elle n'a pas d'autre solution réaliste que d'accorder les primes. L'évaluation de l'obligation implicite reflète la possibilité que certains membres du personnel quittent l'entreprise sans percevoir de prime.
20. L'entreprise peut effectuer une estimation fiable de son obligation juridique ou implicite en vertu d'un plan d'intéressement ou de primes si et seulement si:
- (a) les termes formels du plan contiennent une formule de calcul du montant de l'avantage;
 - (b) l'entreprise calcule les montants à payer avant l'approbation des comptes; ou
 - (c) les pratiques passées fournissent une preuve claire du montant de l'obligation implicite de l'entreprise.
21. Une obligation découlant de plans d'intéressement et de primes résulte de l'activité des membres du personnel et non pas d'une transaction avec les propriétaires de l'entreprise. Par conséquent, l'entreprise comptabilise le coût des plans d'intéressement et de primes non pas comme une distribution de résultat net mais comme une charge.
22. Si l'intégralité des paiements à effectuer au titre de plans d'intéressement et de primes n'est pas due dans les douze mois suivant la fin de l'exercice pendant lequel les membres du personnel ont rendu les services correspondants, ces paiements constituent des avantages à long terme (voir paragraphes 126-131). Si les paiements effectués au titre de plans d'intéressement et de primes répondent à la définition des avantages sur capitaux propres, l'entreprise les comptabilise selon les paragraphes 144-152.

Informations à fournir

23. Bien que la présente Norme n'impose pas de fournir des informations spécifiques sur les avantages à court terme, d'autres Normes comptables internationales peuvent imposer la présentation de certaines informations. Par exemple, lorsque IAS 24, Information relative aux parties liées, l'impose, l'entreprise doit fournir des informations sur les avantages accordés aux principaux dirigeants. IAS 1, Présentation des états financiers, impose aux entreprises d'indiquer les frais de personnel.

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

24. Les avantages postérieurs à l'emploi incluent par exemple:
- (a) les prestations de retraite, telles que les pensions; et
 - (b) les autres prestations postérieures à l'emploi, telles que l'assurance-vie postérieure à l'emploi et l'assistance médicale postérieure à l'emploi.

Les conventions en vertu desquelles une entreprise accorde des avantages postérieurs à l'emploi sont des régimes d'avantages postérieurs à l'emploi. Une entreprise applique la présente Norme à toutes les conventions de ce type, qu'elles impliquent ou non la constitution d'une entité distincte pour encaisser les cotisations et payer les prestations.

25. 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 principaux termes et conditions. Dans les régimes à cotisations définies:
- (a) l'obligation juridique ou implicite de l'entreprise se limite au montant qu'elle s'engage à payer 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'entreprise (et peut-être également par le membre du personnel) à un régime d'avantages postérieurs à l'emploi ou à une compagnie d'assurance, et par le rendement des placements effectués grâce aux cotisations; et
 - (b) en conséquence, le risque actuariel (risque que les prestations soient moins importantes que prévu) et le risque de placement (risque que les actifs investis ne soient pas suffisants pour faire face aux prestations prévues) incombent au membre du personnel.
26. Les exemples de cas où l'obligation d'une entreprise n'est pas limitée au montant qu'elle s'engage à payer au fonds, sont ceux où l'entreprise a une obligation juridique ou implicite du fait:
- (a) d'une formule de calcul des prestations du régime qui n'est pas liée uniquement au montant des cotisations;
 - (b) d'une garantie, indirecte par le biais d'un régime ou directe, d'obtenir un rendement spécifié sur les cotisations; ou
 - (c) d'usages qui donnent lieu à une obligation implicite. Il peut y avoir, par exemple, obligation implicite lorsqu'une entreprise a toujours révisé à la hausse les prestations versées aux anciens membres de son personnel pour tenir compte de l'inflation, quand bien même elle n'y est pas juridiquement tenue.
27. En vertu des régimes à prestations définies:
- (a) l'entreprise a l'obligation de payer les prestations convenues aux membres de son personnel en activité et aux anciens membres de son personnel; et
 - (b) le risque actuariel (risque que les prestations coûtent plus cher que prévu) et le risque de placement incombent en substance à l'entreprise. Si les réalisations en matière de risque actuariel ou de risque de placement sont plus mauvaises que les prévisions, l'obligation de l'entreprise peut s'en trouver majorée.
28. Les paragraphes 29 à 42 ci-après expliquent la distinction entre les régimes à cotisations définies et les régimes à prestations définies dans le contexte des régimes multi-employeurs, des régimes généraux et obligatoires et des prestations assurées.

Régimes multi-employeurs

29. ***L'entreprise doit classer un régime multi-employeurs en régime à cotisations définies ou en régime à prestations définies en fonction de ses termes (en tenant compte de toute obligation implicite allant au-delà des termes formels du régime). Dans le cas d'un régime multi-employeurs à prestations définies, l'entreprise doit:***
- (a) ***comptabiliser sa part de l'obligation au titre des prestations définies, des actifs du régime et des coûts associés au régime, comme pour tout autre régime à prestations définies; et***
 - (b) ***fournir les informations imposées par le paragraphe 120.***

IAS 19

30. **Lorsqu'elle ne dispose pas d'informations suffisantes pour comptabiliser comme tel un régime multi-employeurs à prestations définies, l'entreprise doit:**
- (a) **comptabiliser le régime selon les paragraphes 44-46 comme s'il s'agissait d'un régime à cotisations définies;**
 - (b) **indiquer:**
 - (i) **qu'il s'agit d'un régime à prestations définies; et**
 - (ii) **la raison pour laquelle elle ne dispose pas d'informations suffisantes pour le comptabiliser comme un régime à prestations définies; et**
 - (c) **dans la mesure où un excédent ou un déficit du régime pourrait affecter le montant des cotisations futures, indiquer en outre:**
 - (i) **toute information dont elle dispose sur ledit excédent ou déficit;**
 - (ii) **la base ayant servi à déterminer le montant de l'excédent ou du déficit; et**
 - (iii) **les conséquences éventuelles pour l'entreprise.**
31. À titre d'exemple, un régime multi-employeurs à prestations définies est un régime:
- (a) par répartition, c'est-à-dire dans lequel les cotisations sont fixées à un niveau dont on pense qu'il sera suffisant pour payer les prestations échues au cours du même exercice, et où les prestations futures acquises durant l'exercice seront financées par les cotisations futures; et
 - (b) dans lequel les prestations des membres du personnel sont déterminées en fonction de la durée de leur service et dans lequel les entreprises participantes n'ont aucun moyen réaliste de sortir du régime sans payer une cotisation au titre des prestations acquises par les membres du personnel jusqu'à la date de leur sortie. Un tel régime fait courir un risque actuariel à l'entreprise: en effet, si le coût ultime des prestations déjà acquises à la clôture est supérieur à celui attendu, l'entreprise 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.
32. Lorsqu'elle dispose d'informations suffisantes sur un régime multi-employeurs à prestations définies, une entreprise enregistre au prorata sa part de l'obligation au titre des prestations définies, des actifs du régime et du coût des avantages postérieurs à l'emploi associé audit régime, comme pour tout autre régime à prestations définies. Toutefois, dans certains cas, l'entreprise sera dans l'incapacité d'établir sa part de la situation financière et des performances du régime d'une manière suffisamment fiable pour pouvoir la comptabiliser. Ce cas peut se produire si:
- (a) l'entreprise n'a pas accès aux informations sur le régime imposées par la présente Norme; ou si
 - (b) le régime expose les entreprises participantes aux risques actuariels associés au personnel présent et passé d'autres entreprises et si, par conséquent, elle ne dispose pas d'une base cohérente et fiable pour répartir l'obligation, les actifs du régime et les coûts entre les différentes entreprises participant au régime.
- Dans ce cas, l'entreprise comptabilise le régime comme un régime à cotisations définies et indique en annexe les informations supplémentaires imposées par le paragraphe 30.
33. Le régime multi-employeurs se distingue des régimes à administration groupée. Un tel régime est un simple regroupement de régimes à employeur unique, destiné à permettre aux employeurs qui y participent de mettre leurs actifs en commun à des fins de placement pour réduire les coûts d'administration et de gestion desdits placements, mais les droits des différents employeurs sont séparés au seul bénéfice des membres de leur propre personnel. Les régimes d'administration groupée ne posent pas de problèmes particuliers de comptabilisation puisque l'information permettant de les traiter de la même façon que tout autre régime à employeur unique est immédiatement disponible et que ces régimes n'exposent pas les entreprises participantes aux risques actuariels associés au personnel en activité et aux anciens membres du personnel des autres entreprises. Les définitions de la présente Norme imposent à l'entreprise de classer un régime d'administration groupée en régime à cotisations définies ou en régime à prestations définies en fonction des termes du régime (et notamment de toute obligation implicite allant au-delà des termes formels).

34. Les régimes à prestations définies qui mettent en commun les actifs apportés par différentes entreprises apparentées, par exemple une société mère et ses filiales, ne sont pas des régimes multi-employeurs. En conséquence, l'entreprise comptabilise tous ces régimes comme des régimes à prestations définies.
35. IAS 37, Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels, impose aux entreprises de comptabiliser ou de fournir des informations sur certains passifs éventuels. Dans le contexte d'un régime multi-employeurs, un passif éventuel peut résulter par exemple:
- (a) de pertes actuarielles concernant d'autres entreprises participantes car chacune des entreprises adhérant à un régime multi-employeurs prend sa part de risques actuariels des autres entreprises; ou
 - (b) de l'obligation en vertu des termes d'un régime, de financer un éventuel déficit du régime si d'autres entreprises cessent de participer.

Régimes généraux et obligatoires (d'État)

36. Une entreprise doit comptabiliser un régime général et obligatoire (d'État) de la même manière qu'un régime multi-employeurs (voir paragraphes 29 et 30).
37. Les régimes généraux et obligatoires sont établis par la législation pour couvrir toutes les entreprises (ou toutes les entreprises d'une catégorie donnée, par exemple d'un secteur d'activité) et sont gérés par les pouvoirs publics au niveau national ou régional ou par un autre organisme (par exemple, une agence autonome spécialement créée à cet effet) non assujetti au contrôle ou à l'influence de l'entreprise présentant ses états financiers. Certains régimes souscrits par une entreprise prévoient à la fois des prestations obligatoires qui se substituent à des prestations qui autrement seraient couvertes par un régime général et obligatoire et des prestations complémentaires facultatives. Ces régimes ne sont pas des régimes généraux et obligatoires.
38. 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'entreprise. La plupart du temps, ces régimes sont financés par répartition, c'est-à-dire que les cotisations sont fixées à un niveau que l'on juge suffisant pour servir les prestations venant à échéance au cours de l'exercice; les prestations futures acquises au cours de l'exercice seront payées par les cotisations futures. Néanmoins, dans la plupart de ces régimes, l'entreprise n'a aucune obligation, juridique ou implicite, de payer ces prestations futures: sa seule obligation est d'acquitter les cotisations lorsqu'elles sont dues, et si elle cesse d'employer des bénéficiaires de ce régime, elle ne sera pas obligée de payer les prestations acquises par les membres de son personnel au cours d'exercices antérieurs. C'est pourquoi les régimes généraux et obligatoires sont normalement des régimes à cotisations définies. Toutefois, dans les rares cas où un régime général et obligatoire est un régime à prestations définies, l'entreprise lui applique le traitement prévu aux paragraphes 29 et 30.

Prestations assurées

39. ***Une entreprise peut payer des primes d'assurances souscrites 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 indirectement par le biais du régime) une obligation juridique ou implicite de payer:***
- (a) ***directement les prestations à leur date d'exigibilité; ou***
 - (b) ***des montants complémentaires si l'assureur ne paye pas toutes les prestations futures liées aux services rendus par les membres du personnel au titre de l'exercice et des exercices antérieurs.***

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

40. Les prestations assurées par un contrat d'assurance ne doivent pas nécessairement être directement ou automatiquement liées à l'obligation de l'entreprise au titre des avantages du personnel. Les régimes d'avantages postérieurs à l'emploi comportant des contrats d'assurance sont soumis à la même distinction entre comptabilité et financement que les autres régimes financés.

IAS 19

41. Lorsqu'une entreprise finance des obligations au titre d'avantages postérieurs à l'emploi par la souscription d'une police d'assurance en vertu de laquelle elle conserve une obligation juridique ou implicite (directement, indirectement du fait du régime, par le biais d'un mécanisme d'établissement des primes futures ou si l'assureur est une partie liée), le paiement des primes ne s'assimile pas à un régime à cotisations définies. Il s'ensuit que l'entreprise:
- (a) comptabilise une police d'assurance éligible en tant qu'actif du régime (voir paragraphe 7); et
 - (b) comptabilise les autres polices d'assurance en tant que droits au remboursement (si les polices satisfont au critère du paragraphe 104A).
42. Lorsqu'une police d'assurance est souscrite au nom d'un participant ou d'un groupe de participants du régime et que l'entreprise n'a pas d'obligation, juridique ou implicite, de combler les pertes éventuelles sur la police, elle n'a pas l'obligation de servir les prestations aux membres du personnel, celles-ci relevant de la seule responsabilité de l'assureur. Le paiement des primes fixées en vertu de ces contrats correspond en substance au règlement de l'obligation au titre d'avantages du personnel et non à un investissement pour faire face à cette obligation. En conséquence, l'entreprise n'a plus ni actif ni passif et elle comptabilise ses paiements comme des versements à un régime à cotisation définies.

AVANTAGES POSTÉRIEURS À L'EMPLOI: RÉGIMES À COTISATIONS DÉFINIES

43. La comptabilisation des régimes à cotisations définies est directe car l'obligation de l'entreprise présentant ses états financiers est déterminée par les montants à payer pour l'exercice. Par conséquent, aucune hypothèse actuarielle n'est nécessaire pour évaluer l'obligation ou la charge et les écarts actuariels n'existent pas. En outre, les obligations sont évaluées sur une base non actualisée, sauf lorsqu'elles sont exigibles plus de douze mois après la fin de l'exercice au cours duquel les services correspondants sont effectués par les membres du personnel.

Comptabilisation et évaluation

44. **Lorsqu'un membre du personnel a rendu des services à une entreprise au cours d'un exercice, celle-ci doit comptabiliser la cotisation 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. Si le montant des cotisations déjà payées est supérieur au montant des cotisations dues pour les services rendus avant la date de clôture, l'entreprise doit comptabiliser cet excédent à l'actif (charge payée d'avance) dans la mesure où le paiement d'avance aboutit, par exemple, à une diminution des paiements futurs ou à un remboursement en trésorerie; et**
 - (b) **en charges, à moins qu'une autre Norme comptable internationale n'impose ou n'autorise que ces cotisations soient incorporées dans le coût d'un actif (voir par exemple IAS 2, Stocks et IAS 16, Immobilisations corporelles).**
45. **Lorsque les cotisations à un régime à cotisations définies ne sont pas intégralement exigibles dans les douze mois suivant la fin de l'exercice au cours duquel les services correspondants ont été effectués par les membres du personnel, elles doivent être actualisées à l'aide du taux d'actualisation indiqué au paragraphe 78.**

Informations à fournir

46. **L'entreprise doit indiquer le montant comptabilisé en charges pour les régimes à cotisations définies.**
47. Lorsque IAS 24, Information relative aux parties liées, l'impose, l'entreprise fournit des informations sur les cotisations aux régimes à cotisations définies pour ses principaux dirigeants.

AVANTAGES POSTÉRIEURS À L'EMPLOI: RÉGIMES À PRESTATIONS DÉFINIES

48. La comptabilisation des régimes à prestations définies est complexe parce que des hypothèses actuarielles sont nécessaires pour évaluer l'obligation et la charge et que des écarts actuariels peuvent exister. 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 effectué les services correspondants.

Comptabilisation et évaluation

49. Les régimes à prestations définies peuvent être des régimes non financés ou des régimes intégralement ou partiellement financés par les cotisations d'une entreprise et parfois par celles des membres de son personnel à une entité ou un fonds, juridiquement distinct de l'entreprise qui présente les états financiers et sur lesquels sont prélevées les prestations servies au personnel. Le versement à l'échéance des prestations financées dépend non seulement de la situation financière et des performances du fonds, mais également de la capacité de l'entreprise (et de sa bonne volonté) à pallier une insuffisance éventuelle des actifs du fonds. L'entreprise supporte en substance les risques actuariels et de placement liés au régime. En conséquence, la dépense constatée pour un régime à prestations définies n'est pas nécessairement le montant de la cotisation due pour l'exercice.
50. La comptabilisation des régimes à prestations définies implique pour l'entreprise:
- (a) d'utiliser des techniques actuarielles pour estimer de façon fiable le montant des avantages accumulés par les membres du personnel en contrepartie des services rendus pendant l'exercice et les exercices antérieurs. Cela suppose qu'elle détermine le montant des prestations imputables à l'exercice et aux exercices antérieurs (voir paragraphes 67-71) et qu'elle fasse des estimations (hypothèses actuarielles) sur les variables démographiques (mortalité et rotation du personnel) et financières (telles que les augmentations futures des salaires et des coûts médicaux) qui influenceront sur le coût des prestations (voir paragraphes 72-91);
 - (b) qu'elle actualise ces prestations par la méthode des unités de crédit projetées afin de déterminer la valeur actualisée de l'obligation au titre des prestations définies et le coût des services rendus au cours de l'exercice (voir paragraphes 64-66);
 - (c) qu'elle détermine la juste valeur des actifs du régime (voir paragraphes 102-104);
 - (d) qu'elle détermine le montant total des écarts actuariels et la partie de ces écarts qu'elle doit enregistrer (voir paragraphes 92-95);
 - (e) lorsqu'un régime a été adopté ou amélioré, qu'elle détermine le coût des services passés en résultant (voir paragraphes 96-101); et
 - (f) lorsqu'un régime a été réduit ou liquidé, qu'elle détermine le profit ou la perte en résultant (voir paragraphes 109-115).
- Lorsqu'une entreprise a plusieurs régimes à prestations définies, elle applique ces dispositions séparément à chaque régime significatif.
51. Dans certains cas, estimations, moyennes et calculs simplifiés peuvent fournir une approximation fiable des calculs détaillés décrits dans la présente Norme.

Comptabilisation d'une obligation implicite

52. ***L'entreprise doit comptabiliser non seulement l'obligation juridique ressortant des termes formels du régime à prestations définies, mais aussi toute obligation implicite découlant de ses usages. Ces usages génèrent une obligation implicite lorsque l'entreprise n'a pas d'autre solution réaliste que de payer les prestations aux membres du personnel. Il y a, par exemple, obligation implicite si un changement des usages de l'entreprise entraînerait une dégradation inacceptable des relations avec son personnel.***
53. Les termes formels d'un régime à prestations définies peuvent autoriser l'entreprise à résilier son obligation résultant du régime. Néanmoins, il est habituellement difficile pour une entreprise de résilier un régime si elle veut conserver son personnel. Par conséquent, en l'absence de preuve contraire, la comptabilisation des avantages postérieurs à l'emploi suppose que l'entreprise qui promet actuellement d'accorder lesdits avantages continuera à le faire pendant toute la durée de vie active restant à courir de son personnel.

Bilan

54. ***Le montant comptabilisé au passif au titre de prestations définies doit être égal au total de:***
- (a) ***la valeur actualisée de l'obligation au titre des prestations définies à la date de clôture (voir paragraphe 64);***

IAS 19

- (b) *majorée des profits actuariels (minorée des pertes actuarielles) non comptabilisés en raison du traitement indiqué aux paragraphes 92-93;*
- (c) *diminuée du coût des services passés non encore comptabilisé (voir paragraphe 96);*
- (d) *diminuée de la juste valeur à la date de clôture des actifs du régime (s'ils existent) utilisés directement pour éteindre les obligations (voir paragraphes 102-104).*
55. La juste valeur de l'obligation au titre des prestations définies est l'obligation brute avant déduction de la juste valeur des actifs du régime.
56. ***Une entreprise doit déterminer la valeur actualisée de son obligation au titre des prestations définies et la juste valeur des actifs du régime 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.***
57. La présente Norme encourage les entreprises (sans toutefois le leur imposer) à faire appel à un actuaire qualifié pour évaluer toutes les obligations significatives au titre des avantages postérieurs à l'emploi. Pour des raisons pratiques, une entreprise peut demander à un actuaire qualifié d'effectuer une évaluation détaillée de l'obligation avant la date de clôture. Mais les résultats de cette évaluation sont corrigés pour tenir compte des transactions et autres changements significatifs (notamment des variations de prix de marché et de taux) intervenus jusqu'à la date de clôture.
58. ***Le montant déterminé selon le paragraphe 54 peut être un montant négatif (un actif). L'entreprise doit évaluer l'actif en retenant le plus faible:***
- (a) ***du montant déterminé selon le paragraphe 54; et***
- (b) ***du montant:***
- (i) ***des pertes actuarielles nettes cumulées non comptabilisées et du coût des services passés non comptabilisé (voir paragraphes 92, 93 et 96); et***
- (ii) ***de la valeur actualisée de tout avantage économique sous forme de remboursements du régime ou de diminutions des cotisations futures au régime. La valeur actualisée de ces avantages économiques doit être déterminée en utilisant le taux d'actualisation indiqué au paragraphe 78.***
- 58A. ***L'application du paragraphe 58 ne doit pas se traduire par la comptabilisation d'un profit résultant uniquement d'une perte actuarielle ou des coûts de services passés au cours de l'exercice, ou par la comptabilisation d'une perte résultant uniquement d'un profit actuariel au cours de l'exercice. Dès lors, l'entreprise comptabilisera immédiatement les éléments suivants, conformément au paragraphe 54, dans la mesure où ils surviennent alors que l'actif au titre des prestations définies est déterminé conformément au paragraphe 58(b):***
- (a) ***les pertes actuarielles nettes de l'exercice en cours et le coût des services passés de l'exercice en cours, dans la mesure où ils excèdent la réduction de la valeur actuelle des avantages économiques visés au paragraphe 58(b)(ii). Si la valeur actuelle des avantages économiques augmente ou si elle reste inchangée, l'ensemble des pertes actuarielles nettes de l'exercice en cours et du coût des services passés pour l'exercice en cours sera immédiatement comptabilisé selon le paragraphe 54;***
- (b) ***les profits actuariels nets de l'exercice en cours après déduction du coût des services passés de l'exercice en cours, dans la mesure où ils excèdent l'augmentation de la valeur actuelle des avantages économiques précisés au paragraphe 58(b)(ii). Si la valeur actuelle des avantages économiques diminue ou si elle reste inchangée, l'ensemble des profits actuariels nets de l'exercice en cours et du coût des services passés pour l'exercice en cours sera immédiatement comptabilisé selon le paragraphe 54.***
- 58B. Le paragraphe 58A ne s'applique à une entreprise que si celle-ci présente, au début ou à la fin de l'exercice comptable, un excédent⁽¹⁾ au titre du régime à prestations définies et si elle ne peut pas, selon les termes de ce régime, récupérer entièrement cet excédent sous la forme de remboursements en trésorerie ou d'une diminution des cotisations futures. Dans ce cas, le coût des services passés et les pertes actuarielles qui surviennent au cours de l'exercice, dont la comptabilisation est différée en application du paragraphe 54, viennent augmenter le montant précisé au paragraphe 58(b)(i). Si cette augmentation n'est pas compensée par une baisse équivalente de la valeur actuelle des avantages économiques qui répondent aux critères de

(1) Un excédent est l'écart positif entre la juste valeur des actifs du régime et la valeur actuelle de l'obligation au titre des prestations définies.

comptabilisation du paragraphe 58(b)(ii), il y aura une augmentation du total net précisé au paragraphe 58(b) et, dès lors, comptabilisation d'un profit. Le paragraphe 58A interdit la comptabilisation d'un profit dans de telles circonstances. L'effet contraire sera obtenu dans le cas de profits actuariels qui surviennent au cours de l'exercice, dont la comptabilisation est différée en application du paragraphe 54, dans la mesure où les profits actuariels réduisent les pertes actuarielles cumulées non comptabilisées. Le paragraphe 58A interdit la comptabilisation d'une perte dans de telles circonstances. Pour des exemples d'application de ce paragraphe, voir l'annexe C.

59. Un actif peut être généré lorsqu'un régime à prestations définies a été surfinancé ou, dans certains cas, lorsque des gains actuariels sont comptabilisés. Dans ce cas, l'entreprise comptabilise un actif car:
- (a) elle contrôle une ressource qui est la capacité à utiliser l'excédent pour générer des avantages futurs;
 - (b) ce contrôle est le résultat d'événements passés (cotisations versées par l'entreprise et services rendus par le membre du personnel); et
 - (c) l'entreprise 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.
60. La limite fixée au paragraphe 58(b) ne l'emporte pas sur la comptabilisation différée de certaines pertes actuarielles (voir paragraphes 92 et 93) ou sur la comptabilisation différée du coût de certains services passés (voir paragraphe 96), sauf les dispositions du paragraphe 58A. Toutefois elle l'emporte effectivement sur l'option transitoire prévue par le paragraphe 155(b). Le paragraphe 120(c)(vi) impose à l'entreprise d'indiquer tout montant non comptabilisé en tant qu'actif du fait de la limite établie par le paragraphe 58(b).

Exemple illustrant le paragraphe 60

Un régime à prestations définies présente les caractéristiques suivantes:

Valeur actuelle de l'obligation	1,1
Juste valeur des actifs du régime	<u>(1 190)</u>
	(90)
Pertes actuarielles non comptabilisées	(110)
Coût des services passés non comptabilisé	(70)
Augmentation non comptabilisée du passif lors de la première application de la Norme selon le paragraphe 155(b)	<u>(50)</u>
Montant négatif déterminé selon le paragraphe 54	<u>(320)</u>
Valeur actualisée des remboursements futurs et des diminutions de cotisations futures attendus	<u>90</u>
La limite établie par le paragraphe 58(b) est calculée comme suit:	
Coût des services passés non comptabilisé	110
Pertes actuarielles non comptabilisées	70
Valeur actualisée des remboursements futurs et des diminutions de cotisations futures attendus	<u>90</u>
Limite	<u>270</u>

270 est inférieur à 320. L'entreprise comptabilise donc un actif de 270 et indique que la limite a diminué de 50 la valeur comptable de l'actif (voir paragraphe 120(c)(vi)).

IAS 19

Compte de résultat

61. **Une entreprise doit comptabiliser en charges ou (sous réserve de la limite établie par le paragraphe 58(b)) en produits, le total des montants ci-après, sauf si une autre Norme comptable internationale impose ou permet de l'incorporer dans le coût d'un actif:**
- (a) **le coût des services rendus au cours de l'exercice (voir paragraphes 63-91);**
 - (b) **le coût financier (voir paragraphe 82);**
 - (c) **le rendement attendu des actifs du régime (voir paragraphes 105-107) et de tous les droits au remboursement (paragraphe 104A);**
 - (d) **les écarts actuariels, dans la mesure où ils sont comptabilisés selon les paragraphes 92 et 93;**
 - (e) **le coût des services passés, dans la mesure où le paragraphe 96 impose à l'entreprise de le comptabiliser; et**
 - (f) **l'effet de toute réduction ou liquidation de régime (voir paragraphes 109 et 110).**
62. D'autres Normes comptables internationales imposent d'incorporer certains coûts relatifs aux avantages du personnel dans le coût d'actifs tels que les stocks ou les immobilisations (voir IAS 2, Stocks et IAS 16, Immobilisations corporelles). Les coûts relatifs aux avantages postérieurs à l'emploi incorporés dans le coût de ces actifs englobent la portion appropriée des composantes énoncées au paragraphe 61.

Comptabilisation et évaluation: valeur actuelle des obligations au titre des prestations définies et coût des services rendus au cours de l'exercice

63. De nombreuses variables comme les salaires de fin de carrière, la mortalité et la rotation du personnel, l'évolution des coûts médicaux et, pour un régime financé, le rendement des actifs du régime, peuvent influencer sur le coût final d'un régime à prestations définies. Le coût final du régime est incertain et cette incertitude est appelée à persister durablement. Pour évaluer la valeur actuelle des obligations au titre des avantages postérieurs à l'emploi et le coût correspondant des services rendus au cours de l'exercice, il faut:
- (a) appliquer une méthode d'évaluation actuarielle (voir paragraphes 64-66);
 - (b) attribuer les droits à prestations aux périodes de service (voir paragraphes 67-71); et
 - (c) faire des hypothèses actuarielles (voir paragraphes 72-91).

Méthode d'évaluation actuarielle

64. **L'entreprise doit utiliser la méthode des unités de crédit projetées pour déterminer la valeur actualisée de son obligation au titre des prestations définies, le coût correspondant des services rendus au cours de l'exercice et, le cas échéant, le coût des services passés.**
65. La méthode des unités de crédit projetées (parfois appelée méthode de répartition des prestations au prorata des années de services ou méthode des prestations par année de service) considère que chaque période de service donne lieu à une unité supplémentaire de droits à prestations (voir paragraphes 67-71) et évalue séparément chacune de ces unités pour obtenir l'obligation finale (voir paragraphes 72-91).
66. Une entreprise actualise l'intégralité de l'obligation au titre des avantages postérieurs à l'emploi, même si une partie de celle-ci vient à échéance dans les douze mois de la date de clôture.

Exemple illustrant le paragraphe 65

Une somme forfaitaire égale à 1 % du salaire de fin de carrière par année d'activité doit être versée au moment du départ en retraite. Le salaire de l'année 1 est égal à 10 000; il est supposé augmenter chaque année au taux (composé) de 7 %. Le taux d'actualisation utilisé est de 10 % par an. Le tableau ci-après montre comment se construit l'obligation pour une personne qui est censée partir à la fin de l'année 5, en supposant 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
Prestation affectée:					
— aux exercices antérieurs	0	131	262	393	524
— à l'exercice (1 % du salaire de fin de carrière)	<u>131</u>	<u>131</u>	<u>131</u>	<u>131</u>	<u>131</u>
— Cumul	<u>131</u>	<u>262</u>	<u>393</u>	<u>524</u>	<u>655</u>
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 l'exercice	<u>89</u>	<u>98</u>	<u>108</u>	<u>119</u>	<u>131</u>
Obligation à la clôture	<u>89</u>	<u>196</u>	<u>324</u>	<u>476</u>	<u>655</u>

Remarque: 1. L'obligation d'ouverture est la valeur actualisée des droits à prestations affectés aux exercices précédents.
2. Le coût des services rendus au cours de l'exercice est la valeur actualisée des droits à prestations affectés à l'exercice.
3. L'obligation à la clôture est la valeur actualisée des droits à prestations affectés à l'exercice et aux exercices antérieurs.

Affectation des droits à prestations aux périodes de service

67. **Lorsqu'elle détermine la valeur actualisée de ses obligations au titre des prestations définies, le coût correspondant aux services rendus au cours de l'exercice et, le cas échéant, le coût des services passés, l'entreprise doit affecter les droits à prestations aux périodes de service en vertu de la formule de calcul des prestations établie par le régime. Toutefois si les services rendus au cours d'exercices ultérieurs aboutissent à un niveau de droits à prestations supérieur de façon significative à celui des exercices antérieurs, l'entreprise doit affecter les droits à prestations sur une base linéaire 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 conditionnés par des services ultérieurs); et**
- (b) **la date à laquelle les services supplémentaires rendus par le membre du personnel ne généreront pas un montant significatif de droits à prestations supplémentaires en vertu du régime, les futures augmentations de salaires n'étant toutefois pas prises en compte.**

68. La méthode des unités de crédit projetées impose qu'une entreprise affecte les droits à prestations à l'exercice (pour déterminer le coût des services rendus au cours de l'exercice) et à l'exercice et aux exercices antérieurs (pour déterminer la valeur actualisée de l'obligation au titre des prestations définies). Une entreprise affecte les droits à prestations aux exercices au cours desquels l'obligation d'assurer des avantages postérieurs à l'emploi est générée. Cette obligation naît du fait que le personnel rend des services en contrepartie d'avantages postérieurs à l'emploi que l'entreprise devra payer au cours d'exercices futurs. Les techniques actuarielles permettent à l'entreprise d'évaluer cette obligation avec une fiabilité suffisante pour justifier la comptabilisation d'un passif.

IAS 19

Exemples illustrant le paragraphe 68

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

Un droit à prestations de 100 est attribué à chaque année. Le coût des services rendus au cours de l'exercice est la valeur actualisée de 100. La valeur actuelle de l'obligation au titre des prestations définies est la valeur actualisée de 100 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'entreprise, le coût des services rendus au cours de l'exercice et la valeur actuelle de l'obligation au titre des prestations définies reflètent la date à laquelle il est censé partir. Du fait de l'actualisation, ces montants sont donc inférieurs aux montants qui seraient déterminés si la personne quittait l'entreprise 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 prestation 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 attendue du décès, est affectée à chaque année de service. Le coût des services rendus au cours de l'exercice est la valeur actualisée de ce droit. La valeur actualisée de l'obligation au titre des prestations définies est la valeur actualisée 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 l'exercice et la valeur actualisée de l'obligation au titre des prestations définies sont actualisés car le versement des retraites commence à partir de 65 ans.

69. 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 conditionnés par un emploi futur (autrement dit, 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 date de clôture successive, le nombre d'années de service futur qu'un membre du personnel devra effectuer avant d'avoir droit aux prestations diminue. Lorsqu'elle évalue son obligation au titre des prestations définies, l'entreprise envisage la probabilité pour que certains membres du personnel ne réunissent pas les conditions requises pour l'acquisition des droits. De même, bien que certains avantages postérieurs à l'emploi, par exemple l'assistance médicale postérieure à l'emploi, ne soient dus que si un événement spécifié se produit alors que le membre du personnel n'est plus en activité, une obligation est créée pendant ses années de service qui lui assureront la prestation si l'événement spécifié se produit. La probabilité pour que cet événement se produise affecte l'évaluation de l'obligation mais ne détermine pas son existence.

Exemples illustrant le paragraphe 69

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

Un droit à prestation de 100 est attribué à chaque année. Pour chacune des dix premières années, le coût des services rendus au cours de l'exercice 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 pour chaque année de service, à l'exclusion des années de service effectuées avant l'âge de 25 ans. Les prestations sont immédiatement acquises.

Aucune charge n'est affectée aux années de service effectuées avant l'âge de 25 ans car les services rendus avant cette date ne génèrent aucun droit à prestation (conditionnel ou non). Un droit à prestation de 100 est attribué à chacune des années ultérieures.

70. L'obligation s'accroît jusqu'à la date à laquelle un service supplémentaire ne donne pas lieu à un montant supplémentaire significatif de droits à prestations. Par conséquent, la totalité de la charge est affectée aux exercices prenant fin au plus tard à cette date. L'affectation aux différents exercices se fait selon la formule établie par le régime. Toutefois, si les services rendus par le membre du personnel au cours d'exercices ultérieurs aboutissent à un niveau de droits à prestations sensiblement supérieur à celui des exercices antérieurs, l'entreprise doit répartir la charge sur une base linéaire jusqu'à la date à laquelle les services supplémentaires rendus par le membre du personnel ne généreront pas un montant supplémentaire significatif de droits à prestations. En effet, sur l'ensemble de la période, l'activité du membre du personnel générera, au bout du compte, ce niveau supérieur de droits à prestations.

Exemples illustrant le paragraphe 70

1. Un régime prévoit le paiement d'une indemnité forfaitaire de 1 000 qui est acquise après dix années de service. Le régime ne prévoit aucun autre droit à prestations pour les années de service supplémentaires.

Un droit à prestations de 100 (1 000 divisé par 10) est attribué à chacune des dix premières années. Le coût des services rendus au cours de l'exercice pour chacune des dix premières années reflète la probabilité que le membre du personnel n'achève pas ses dix années de service. Aucun droit à prestations n'est attribué aux années ultérieures.

2. Un régime prévoit le paiement d'une indemnité forfaitaire de retraite de 2 000 pour 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 d'activité.

Pour les membres du personnel entrant dans le régime avant 35 ans, leur temps de service commence à générer des droits à prestations en vertu du régime à l'âge de 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 conditionnés par l'activité ultérieure. De plus, la poursuite de l'activité au-delà de 55 ans ne générera pas un montant supplémentaire significatif de droits à prestations. Pour ces membres du personnel, l'entreprise affecte un droit à prestations de 100 (2 000 divisé par 20) à chacune des années entre 35 et 55 ans.

Pour les membres du personnel entrant dans le régime entre 35 et 45 ans, la poursuite de l'activité au-delà d'une période de vingt ans ne générera pas un montant supplémentaire significatif de droits à prestations. Pour ces membres du personnel, l'entreprise affecte un droit à prestations de 100 (2 000 divisé par 20) à chacune des vingt premières années.

Pour un membre du personnel entrant dans le régime à 55 ans, la poursuite de l'activité au-delà de dix ans ne générera pas un montant supplémentaire significatif de droits à prestations. Pour ce membre du personnel, l'entreprise affecte un droit à indemnités de 200 (2 000 divisé par 10) à chacune des dix premières années.

Pour tous les membres du personnel, le coût des services rendus au cours de l'exercice et la valeur actualisée de l'obligation reflètent la probabilité qu'ils n'achèvent pas leur temps de service nécessaire.

3. Un régime d'assistance médicale postérieure à l'emploi prévoit le remboursement de 40 % des frais médicaux d'un membre du personnel après l'emploi s'il quitte l'entreprise 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.

En vertu de la formule de calcul des prestations établie par le régime, l'entreprise affecte 4 % de la valeur actualisée des coûts médicaux attendus (40 % divisé par dix) à chacune des dix premières années et 1 % (10 % divisé par dix) à chacune des dix années suivantes. Pour chaque année, le coût des services rendus au cours de l'exercice reflète la probabilité que le membre du personnel n'achève pas la période de service nécessaire pour s'assurer tout ou partie des droits à prestations. Aucun droit à prestations n'est affecté aux membres du personnel qu'elle 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 d'un membre du personnel après son départ en retraite si ce départ est intervenu après plus de dix années et moins de vingt années de service et de 50 % s'il est intervenu après vingt années ou plus de service.

Les années de service ultérieures généreront un niveau de droits à prestations sensiblement plus élevé que celui des années antérieures. En conséquence, pour les membres du personnel qu'elle s'attend à voir partir au bout de vingt années voire davantage, l'entreprise affecte les droits à prestations sur une base linéaire, selon le paragraphe 68. Le temps d'activité au-delà de vingt ans ne générera pas un montant supplémentaire significatif de droits à prestations. Par conséquent, le droit à prestations affecté à chacune des vingt premières années est égal à 2,5 % de la valeur actualisée des coûts médicaux attendus (50 % divisé par vingt).

IAS 19

Pour les membres du personnel qu'elle s'attend à voir partir après dix à vingt ans de service, le droit à prestations affecté à chacune des dix premières années est égal à 10 % de la valeur actualisée des coûts médicaux attendus. Aucun droit à prestations n'est affecté 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 affecté aux membres du personnel qu'elle s'attend à voir partir dans les dix ans.

71. Lorsque le montant d'un droit à prestations est égal à un pourcentage constant du salaire de fin de carrière pour chaque année de service, les augmentations de salaires futures auront un impact sur le montant requis pour éteindre l'obligation existant au titre des services rendus avant la date de clôture, mais ne généreront pas une obligation supplémentaire. Par conséquent:
- (a) dans le cadre du paragraphe 67(b), les augmentations de salaires ne génèrent pas de droits à prestations supplémentaires bien que le montant du droit à prestations soit fonction du salaire de fin de carrière; et
 - (b) le montant du droit à prestations affecté à chaque exercice représente une proportion constante du salaire auquel est liée la prestation.

Exemple illustrant le paragraphe 71

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

Une prestation de 3 % du salaire de fin de carrière estimé est affecté à chaque année jusqu'à l'âge de 55 ans, qui correspond à la date à compter de laquelle la poursuite de l'activité ne générera pas, pour le membre du personnel, un montant significatif de droits à prestations en vertu du régime. Passé cet âge, aucun droit à prestations n'est affecté aux années de service.

Hypothèses actuarielles

72. **Les hypothèses actuarielles doivent être objectives et mutuellement compatibles.**
73. Les hypothèses actuarielles sont les meilleures estimations faites par l'entreprise des variables qui détermineront le coût final des avantages postérieurs à l'emploi. Ces hypothèses comprennent:
- (a) des hypothèses démographiques relatives aux caractéristiques futures du personnel ancien et actuel (et des personnes à leur charge) réunissant les conditions requises pour bénéficier des avantages. Ces hypothèses démographiques portent sur les éléments suivants:
 - (i) la mortalité, pendant et après l'emploi;
 - (ii) la rotation du personnel, l'incapacité et le départ en retraite anticipée;
 - (iii) la proportion des membres affiliés au régime et des personnes à leur charge réunissant les conditions requises pour avoir droit aux prestations; et
 - (iv) les taux de demandes d'indemnisation en vertu de régimes médicaux; et
 - (b) des hypothèses financières portant sur les éléments suivants:
 - (i) le taux d'actualisation (voir paragraphes 78-82);
 - (ii) les niveaux futurs des salaires et avantages du personnel (voir paragraphes 83-87);
 - (iii) dans le cas de prestations médicales, les coûts médicaux futurs et notamment, s'ils sont importants, le coût d'administration des demandes et du versement des prestations (voir paragraphes 88-91); et
 - (iv) le taux attendu de rendement des actifs du régime (voir paragraphes 105-107).
74. Les hypothèses actuarielles sont objectives dès lors qu'elles ne sont ni imprudentes ni d'une prudence excessive.

75. Les hypothèses actuarielles sont mutuellement compatibles si elles traduisent les rapports économiques existant entre certains facteurs tels que l'inflation, les taux d'augmentation des salaires, le rendement des actifs du régime et les taux d'actualisation. À titre d'exemple, toutes les hypothèses, qui sont fonction d'un taux d'inflation particulier (comme celles relatives aux taux d'intérêt et aux augmentations de salaires et d'avantages du personnel) sur un exercice futur donné, supposent le même niveau d'inflation pendant cet exercice.
76. Une entreprise détermine le taux d'actualisation et autres hypothèses financières en termes nominaux (faciaux), sauf si des estimations en termes réels (corrigées de l'inflation) sont plus fiables comme, par exemple, dans une économie hyperinflationniste (voir IAS 29, Information financière dans les économies hyperinflationnistes) ou lorsque le droit à prestations est indexé et qu'il existe un marché profond des obligations indexées libellées dans la même monnaie et de même durée est actif.
77. **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 doivent être réglées.**

Hypothèses actuarielles: taux d'actualisation

78. **Le taux à appliquer pour actualiser les obligations au titre des avantages postérieurs à l'emploi (que ceux-ci soient financés ou non) doit être déterminé par référence à un taux de marché à la date de clôture fondé sur les obligations d'entreprises de première catégorie. Dans les pays où ce type de marché n'est pas actif, il faut prendre le taux (à la clôture) des obligations d'État. La monnaie et la durée des obligations d'entreprises ou des obligations d'État doivent être cohérentes avec la monnaie et la durée estimée des obligations au titre des avantages postérieurs à l'emploi.**
79. L'hypothèse actuarielle relative au taux d'actualisation a un effet important. Ce taux d'actualisation traduit la valeur temps de l'argent mais il ne traduit ni le risque actuariel ni le risque de placement. De plus, ce taux d'actualisation ne traduit pas le risque de crédit spécifique à l'entreprise auquel s'exposent ses créanciers; il ne traduit pas non plus le risque d'écart entre les réalisations futures et les hypothèses actuarielles.
80. Le taux d'actualisation reflète le calendrier estimé de versement des prestations. Dans la pratique, une entreprise applique souvent un taux d'actualisation moyen, unique et pondéré qui reflète le calendrier estimé et le montant des versements, ainsi que la monnaie dans laquelle les avantages doivent être versés.
81. Dans certaines circonstances, il est possible que le marché des obligations dont l'échéance est suffisamment longue pour correspondre à celle estimée de tous les versements de prestations ne soit pas actif. Dans ce cas, l'entreprise utilise les taux actuels de marché dont le terme est approprié pour actualiser les paiements à court terme et estime le taux d'actualisation pour les échéances plus lointaines par extrapolation des taux actuels du marché à l'aide de la courbe des taux de rendement. Il est peu vraisemblable 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 de la date d'échéance finale des obligations d'entreprises ou d'État disponibles.
82. Le coût financier est obtenu en multipliant le taux d'actualisation déterminé au début de l'exercice par la valeur actualisée de l'obligation de l'exercice au titre des prestations définies, en tenant compte d'éventuels changements importants de l'obligation. La valeur actuelle de l'obligation différera du passif enregistré au bilan parce que ce dernier s'entend net de la juste valeur des actifs du régime et que certains écarts actuariels et certains coûts au titre des services passés ne sont pas comptabilisés immédiatement. [L'Annexe A illustre, entre autres choses, le mode de calcul du coût financier].

Hypothèses actuarielles: salaires, avantages du personnel et coûts médicaux

83. **Les obligations au titre des avantages postérieurs à l'emploi doivent être évaluées sur une base reflétant:**
- (a) **les augmentations de salaires futures estimées;**
 - (b) **les droits à prestations selon les termes du régime (ou résultant de toute obligation implicite allant au-delà de ces termes) à la date de clôture; et**

IAS 19

- (c) *les changements futurs estimés du niveau des prestations payées dans le cadre de tout régime général et obligatoire affectant les prestations à payer au titre d'un régime à prestations définies, si et seulement si:*
- (i) *soit ces changements ont été adoptés avant la date de clôture;*
 - (ii) *soit l'expérience passée ou d'autres indications fiables, démontrent que ces prestations payées dans le cadre d'un régime général et obligatoire évolueront d'une manière prévisible, par exemple qu'elles suivront l'évolution du niveau général des prix ou du niveau général des salaires.*
84. Les estimations des augmentations futures de salaires prennent en compte l'inflation, l'ancienneté, la promotion et divers autres facteurs comme l'offre et la demande sur le marché de l'emploi.
85. Si les termes formels d'un régime (ou une obligation implicite allant au-delà de ces termes) imposent à l'entreprise de changer les prestations lors d'exercices futurs, l'évaluation de l'obligation doit refléter ces changements. C'est le cas, par exemple, lorsque:
- (a) l'entreprise a déjà été confrontée, dans le passé, à une augmentation des avantages du personnel, par exemple pour atténuer les effets de l'inflation, et qu'aucune indication ne permet de dire que cette pratique va changer; ou
 - (b) des profits actuariels ont été déjà comptabilisés dans les états financiers et l'entreprise est tenue, par les termes formels d'un régime (ou une obligation implicite allant au-delà de ces termes) ou d'une législation, d'utiliser tout excédent du régime au profit des bénéficiaires dudit régime (voir paragraphe 98(c)).
86. Les hypothèses actuarielles ne traduisent pas les changements futurs des avantages qui ne sont pas énoncés dans les termes formels du régime (ou dans une obligation implicite) à la date de clôture. Ces changements généreront:
- (a) un coût des services passés dans la mesure où ils affectent les prestations au titre de services antérieurs au changement; et
 - (b) un coût des services rendus au cours de l'exercice après le changement, dans la mesure où ils affectent les prestations au titre de services postérieurs au changement.
87. Certains avantages postérieurs à l'emploi sont liés à des variables telles que le niveau des prestations de retraite versées par l'État ou de l'aide médicale de l'État. L'évaluation de ces avantages reflète l'incidence attendue de l'évolution de ces variables sur la base de l'expérience passée et d'autres indications fiables.
88. ***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 aux coûts médicaux.***
89. L'évaluation des prestations médicales postérieures à l'emploi impose de faire des hypothèses sur le niveau et la fréquence des demandes de remboursement futures et sur le coût de satisfaction de ces demandes. Une entreprise estime ses coûts médicaux futurs sur la base de données historiques portant sur sa propre expérience et complétées, si nécessaire, par des données historiques d'autres entreprises, entreprises d'assurance, prestataires médicaux ou autres sources. Les estimations des coûts médicaux futurs tiennent compte du progrès technologique, de l'évolution des schémas d'utilisation ou d'offre de soins de santé et de l'évolution de l'état de santé des bénéficiaires du régime.
90. Le niveau et la fréquence des demandes de remboursement 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'implantation 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 des données historiques. Elles sont également ajustées lorsque des indices fiables montrent que les tendances historiques ne vont pas se poursuivre.
91. Certains régimes de soins de santé postérieurs à l'emploi imposent au personnel de cotiser pour les coûts médicaux couverts par le régime. Les estimations des coûts médicaux futurs tiennent compte de ces cotisations en fonction des termes du régime à la date de clôture (ou de toute obligation implicite allant au-delà de ces

termes). Les changements de ces cotisations du personnel génèrent un coût des services passés ou, s'il y a lieu, des réductions. Le coût de règlement des demandes de remboursement peut être réduit par des prestations de l'état ou d'autres prestataires médicaux (voir paragraphes 83(c) et 87).

Écarts actuariels

92. ***Pour l'évaluation du passif au titre des prestations définies selon le paragraphe 54, l'entreprise doit, conformément au paragraphe 58A, comptabiliser une fraction (spécifiée au paragraphe 93) de ses écarts actuariels en produits ou en charges si les écarts actuariels cumulés non comptabilisés à la fin de l'exercice précédent excèdent la plus grande des deux valeurs ci-dessous:***

(a) ***10 % de la valeur actuelle de l'obligation au titre des prestations définies à la date de clôture (avant déduction des actifs du régime); et***

(b) ***10 % de la juste valeur des actifs du régime à la date de clôture.***

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

93. ***La fraction des écarts actuariels à comptabiliser pour chaque régime à prestations définies est l'excédent, déterminé selon le paragraphe 92, divisé par la durée de vie active moyenne résiduelle attendue des membres du personnel bénéficiant de ce régime. Toutefois, une entreprise peut adopter toute méthode conduisant à comptabiliser de façon systématique tous les écarts actuariels plus rapidement, sous réserve d'appliquer la même base de comptabilisation pour les gains et pour les pertes actuariels et de l'appliquer de façon permanente d'un exercice à l'autre. L'entreprise peut appliquer ces méthodes de façon systématique même si ces écarts actuariels sont situés dans les limites spécifiées au paragraphe 92.***

94. Des écarts actuariels pourront résulter d'augmentations ou de diminutions de la valeur actuelle d'une obligation au titre de prestations définies ou de la juste valeur des actifs du régime correspondant. Parmi les causes susceptibles de générer ces écarts actuariels, on peut citer:

(a) les taux exceptionnellement élevés ou faibles de rotation du personnel, de départ en retraite anticipée, de mortalité ou d'augmentation des salaires, des avantages du personnel ou des coûts médicaux;

(b) l'incidence d'un changement dans l'estimation 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 termes formels ou implicites d'un régime prévoient des augmentations des droits à prestations liés à l'inflation) ou des coûts médicaux;

(c) l'impact de l'évolution du taux d'actualisation; et

(d) les différences entre le rendement attendu des actifs du régime et le rendement effectif (voir paragraphes 105-107).

95. Sur le long terme, les écarts actuariels peuvent se compenser. Il est donc préférable de considérer les estimations de l'obligation au titre des avantages postérieurs à l'emploi comme une fourchette (ou un corridor) autour de la meilleure estimation. L'entreprise est autorisée, mais non tenue, de comptabiliser les écarts actuariels se situant dans cette fourchette. La présente Norme impose aux entreprises de comptabiliser, au minimum, un pourcentage indiqué des écarts actuariels se situant à l'extérieur d'un corridor de plus ou moins 10 %. [L'Annexe A illustre, entre autres choses, le mode de traitement des écarts actuariels.] La présente Norme autorise également l'utilisation systématique de méthodes de comptabilisation plus rapide, sous réserve que ces méthodes remplissent certaines conditions. Ces méthodes autorisées incluent, par exemple, la comptabilisation immédiate de tous les écarts actuariels (à l'intérieur et à l'extérieur du corridor). Le paragraphe 155(b)(iii) explique la nécessité de prendre en compte toute partie non comptabilisée du passif provisoire dans la comptabilisation des profits actuariels ultérieurs.

IAS 19

Coût des services passés

96. ***Pour l'évaluation du passif au titre des prestations définies selon le paragraphe 54, l'entreprise doit, conformément au paragraphe 58A, comptabiliser le coût des services passés en charges, selon un mode linéaire, sur la durée moyenne restant à courir jusqu'à ce que les droits correspondants soient acquis au personnel. Dans la mesure où les droits à prestations sont déjà acquis lors de l'adoption du régime à prestations définies ou de sa modification, l'entreprise doit comptabiliser immédiatement le coût des services passés.***
97. Le coût des services passés est généré lorsque l'entreprise adopte un régime à prestations définies ou change les prestations à payer en vertu d'un régime existant. Ces changements sont opérés en contrepartie des services que ces membres du personnel rendront au cours d'une période prenant fin lorsque les droits à prestations concernés seront acquis. Par conséquent, le coût des services passés est réparti sur cette durée sans tenir compte du fait qu'il concerne des services accomplis au cours d'exercices antérieurs. Le coût des services passés est évalué par le changement du passif résultant de l'amendement (voir paragraphe 64).

Exemple illustrant le paragraphe 97

Une entreprise gère un régime de retraite qui prévoit le versement d'une pension égale à 2 % du salaire de fin de carrière pour chaque année de service. Les droits à prestations sont acquis au bout de cinq années de service. Le 1^{er} janvier 20X5, l'entreprise améliore le régime et porte le montant de la pension à 2,5 % du salaire de fin de carrière pour chaque année de service à compter du 1^{er} janvier 20X1. À la date de l'amélioration, la valeur actualisée des prestations complémentaires pour la période de service allant du 1^{er} janvier 20X1 au 1^{er} janvier 20X5 est la suivante:

Personnes ayant plus de 5 ans de service au 1/1/X5	150
Personnes ayant moins de 5 ans de service au 1/1/X5 (période moyenne d'acquisition des droits à prestations: 3 ans)	<u>120</u>
	<u>270</u>

L'entreprise comptabilise 150 immédiatement parce que ces droits à prestations sont déjà acquis et comptabilise 120 selon un mode linéaire sur la période de trois ans ouverte à compter du 1^{er} janvier 20X5.

98. Sont exclus du coût des services passés:
- (a) l'incidence des différences entre les augmentations de salaires prises pour hypothèses et les augmentations effectives sur l'obligation de payer des prestations au titre de services accomplis au cours d'années antérieures (il n'y a pas de coût des services passés parce que les hypothèses actuarielles prennent en compte les projections de salaires);
 - (b) les estimations insuffisantes ou excessives des augmentations discrétionnaires des retraites lorsqu'une entreprise a l'obligation implicite d'accorder de telles augmentations (il n'y a pas de coût des services passés parce que les hypothèses actuarielles prennent en compte ces augmentations);
 - (c) les estimations d'une amélioration des prestations résultant de profits actuariels qui ont déjà été comptabilisés dans les états financiers si l'entreprise est tenue, par les termes formels d'un régime (ou par une obligation implicite allant au-delà de ces termes) ou d'une législation, d'affecter tout excédent du régime aux bénéficiaires dudit régime, même si l'augmentation des droits à prestations n'a pas encore été formellement accordée (l'augmentation de l'obligation qui en résulte est une perte actuarielle et non pas un coût de services passés, voir paragraphe 85(b));
 - (d) l'accroissement des avantages acquis lorsque, en l'absence de prestations nouvelles ou meilleures, les membres du personnel remplissent les conditions requises pour l'acquisition des avantages (il n'y a pas de coût des services passés car le coût estimé des prestations a été comptabilisé au fur et à mesure que les services étaient accomplis); et

- (e) l'effet des modifications apportées au régime qui réduisent les prestations au titre des services futurs (réduction).
99. Une entreprise établit le plan d'amortissement du coût des services passés lorsque les droits à prestations sont introduits ou modifiés. Il serait impossible de tenir à jour les écritures détaillées nécessaires à l'identification ou à la mise en œuvre des changements ultérieurs apportés à ce calendrier d'amortissement. En outre, l'effet ne serait vraisemblablement significatif que s'il y avait réduction ou liquidation. Par conséquent, une entreprise ne change le plan d'amortissement du coût des services passés que s'il y a réduction ou liquidation.
100. Lorsqu'une entreprise réduit les prestations à payer en vertu d'un régime à prestations définies existant, la réduction en résultant, pour l'obligation au titre de prestations définies, est comptabilisée en coût des services passés (négatif) sur la période moyenne prenant fin lorsque la partie ainsi réduite des droits à prestations devient acquise.
101. Lorsqu'une entreprise réduit certaines prestations à payer en vertu d'un régime à prestations définies existant et que, dans le même temps, elle augmente d'autres prestations à payer aux mêmes membres du personnel en vertu du régime, elle comptabilise le changement comme une seule variation nette.

Comptabilisation et évaluation: actifs du régime

Juste valeur des actifs du régime

102. La juste valeur des actifs du régime est déduite pour déterminer le montant comptabilisé au bilan selon le paragraphe 54. Lorsqu'on ne dispose pas de valeur de marché, on estime la juste valeur des actifs du régime en actualisant, par exemple, les flux de trésorerie futurs attendus par application d'un taux d'actualisation traduisant à la fois le risque associé aux actifs et l'échéance ou la date de cession prévue desdits actifs (ou, en l'absence de date d'échéance, la durée prévue jusqu'au règlement de l'obligation correspondante).
103. Les actifs du régime excluent les cotisations impayées dues au fonds par l'entreprise qui présente les états financiers ainsi que les instruments financiers non cessibles émis par la dite entreprise et détenus par le fonds. Les actifs du régime sont diminués de tous passifs du fonds ne se rapportant pas aux avantages du personnel, par exemple, fournisseurs et autres créanciers et des passifs provenant d'instruments financiers dérivés.
104. Lorsque les actifs du régime incluent des polices d'assurances éligibles, correspondant exactement, par leur montant et leur échéance, à tout ou une partie des prestations payables en vertu du régime, la juste valeur de ces polices d'assurances est considérée comme étant la juste valeur des obligations correspondantes comme décrit dans le paragraphe 54 (sous réserve de toute déduction requise si les montants à recevoir en vertu des polices d'assurances ne sont pas totalement recouvrables).

Remboursements

- 104A. **Une entreprise comptabilise ses droits de remboursements en tant qu'actifs distincts si et seulement si elle est quasiment certaine qu'une autre partie remboursera soit en partie soit en totalité, les dépenses nécessaires au règlement d'une obligation de prestation définie. L'entreprise doit alors évaluer les actifs à leur juste valeur. Dans tous les autres cas, une entreprise doit donner à cet actif un traitement similaire à celui des actifs du régime. Dans le compte de résultat, la charge relative à un régime de prestation défini peut être présentée nette du remboursement comptabilisé.**
- 104B. Il arrive qu'une entreprise puisse se tourner vers une autre partie, telle qu'un assureur, afin de payer en partie ou en totalité les dépenses nécessaires à l'établissement d'une obligation de prestation définie. Les polices d'assurance éligibles, comme décrit dans le paragraphe 7, sont des actifs du régime. Une entreprise comptabilise ses polices d'assurance éligibles de la même manière que tous les actifs du régime. Le paragraphe 104A, ici ne s'applique pas, (voir paragraphes 39 à 42, 104).

IAS 19

- 104C. Lorsqu'une police d'assurance n'est pas une police éligible, elle ne peut être considérée comme un actif du régime. Le paragraphe 104A, traite de ce type de cas: l'entreprise comptabilise ses droits de remboursement en vertu de la police d'assurance en tant qu'actif distinct, plutôt qu'en déduction du passif au titre des prestations définies comptabilisés selon le paragraphe 54; dans tous les autres cas, cet actif est traité de la même façon que les actifs du régime. En particulier; le passif au titre de prestation définie comptabilisé selon le paragraphe 54 est majoré (diminué) dans la mesure où les profits (pertes) actuariels cumulés sur l'obligation au titre des prestations définies et sur le droit de remboursement correspondant restent non-comptabilisés selon les paragraphes 92 et 93. Le paragraphe 120(c) (vii) impose qu'une entreprise fournisse une brève description du lien existant entre le droit au remboursement et l'obligation correspondante.

Exemple illustrant les paragraphes 104A et 104C

Valeur actuelle de l'obligation	1 241
Profits actuariels non comptabilisés	17
Passif enregistré au bilan	1 258
Droits en vertu de polices d'assurances correspondant exactement au montant et à l'échéance d'une partie des avantages payables en vertu du régime. Ces avantages ont une valeur actuelle de 1 092	1 092

Les profits actuariels non comptabilisés de 17 représentent des profits nets sur l'obligation et sur les droits au remboursement

- 104D. Si le droit de remboursement est la conséquence d'une police d'assurance, correspondant exactement au montant et à l'échéance d'une partie ou de la totalité des avantages à payer comme défini par le régime, la juste valeur du droit à remboursement est considérée comme étant la valeur actuelle de l'obligation correspondante, comme décrit dans le paragraphe 54 (sous réserve de toutes réductions nécessaires si le remboursement n'est pas totalement recouvrable).

Rendement des actifs du régime

105. Le rendement attendu des actifs est une composante de la charge comptabilisée dans le compte de résultat. La différence entre le rendement attendu et le rendement effectif est un écart actuariel; elle est comprise dans les écarts actuariels sur l'obligation au titre des prestations définies dans le calcul du montant net qui est comparé aux valeurs limites du corridor de 10 % mentionné au paragraphe 92.
106. Le rendement attendu des actifs du régime est établi sur la base des attentes du marché, au début de l'exercice, pour des rendements sur toute la durée de vie de l'obligation correspondante. Le rendement attendu des actifs du régime traduit l'évolution de la juste valeur des actifs du régime détenus au cours de l'exercice, résultant des cotisations effectivement versées au fonds et des prestations effectivement prélevées sur le fonds.
107. Pour calculer le rendement attendu et le rendement effectif des actifs du régime, l'entreprise déduit les coûts attendus d'administration autres que ceux inclus dans les hypothèses actuarielles prises pour évaluer l'obligation.

Exemple illustrant le paragraphe 106

Au 1^{er} janvier 20X1, la juste valeur des actifs du régime était de 10 000 et le montant net cumulé des profits actuariels non comptabilisés s'élevait à 760. Le 30 juin 20X1, les prestations servies au titre du régime s'élevaient à 1 900 et les cotisations reçues à 4 900. Au 31 décembre 20X1, la juste valeur des actifs du régime s'établissait à 15 000 et la valeur actuelle de l'obligation au titre des prestations définies à 14 792. Le montant des pertes actuarielles sur l'obligation pour 20X1 s'élevait à 60.

Au 1^{er} janvier 20X1, l'entreprise présentant les états financiers a effectué les estimations suivantes, sur la base des prix du marché à cette date:

	(%)
Produits financiers nets de l'impôt à payer par le fonds	9,25
Plus-value réalisées et non réalisées sur les actifs du régime (après impôts)	2,00
Coûts d'administration	<u>(1,00)</u>
Taux de rendement attendu	<u>10,25</u>
Pour 20X1, le rendement attendu et le rendement effectif des actifs du régime s'établissent comme suit:	
Rendement des actifs d'une valeur de 10 000 détenus pendant douze mois à 10,25 %	1 025
Rendement des actifs d'une valeur de 3 000 détenus pendant six mois à 5 % (équivalant à un taux annuel de 10,25 %, capitalisé tous les six mois)	<u>150</u>
Rendement attendu des actifs pour 20X1	<u>1 175</u>
Juste valeur des actifs au 31 décembre 20X1	15 000
Moins juste valeur des actifs au 1 ^{er} janvier 20X1	(10 000)
Moins cotisations reçues	(4 900)
Plus prestations servies	<u>1 900</u>
Rendement effectif des actifs du régime	<u>2 000</u>

La différence entre le rendement attendu (1 175) et le rendement effectif des actifs (2 000) est un profit actuariel de 825. Par conséquent, le montant net cumulé des gains actuariels non comptabilisés s'élève à 1 525 (760 plus 825 moins 60). Les limites du corridor indiqué au paragraphe 92 sont fixées à 1 500 (montant le plus élevé entre: (i) 10 % de 15 000 et (ii) 10 % de 14 792). L'année suivante (20X2), l'entreprise comptabilise dans son compte de résultat un profit actuariel de 25 (1 525 moins 1 500) divisé par la durée d'activité moyenne résiduelle attendue des membres du personnel concernés. Le taux attendu de rendement des actifs du régime pour 20X2 sera établi sur la base des attentes du marché au 1^{er} janvier 20X2, pour des rendements sur toute la durée de l'obligation.

Regroupements d'entreprises

108. Dans un regroupement d'entreprises qui est une acquisition, une entreprise comptabilise les actifs et passifs générés par les avantages postérieurs à l'emploi à la valeur actuelle de l'obligation diminuée de la juste valeur des actifs du régime (voir IAS 22, Regroupements d'entreprises). La valeur actuelle de l'obligation inclut tous les éléments ci-dessous, même si l'entreprise rachetée ne les avait pas encore comptabilisés à la date d'acquisition:
- (a) les écarts actuariels générés avant la date d'acquisition (qu'ils se situent ou non à l'intérieur du corridor de 10 %);
 - (b) le coût des services passés résultant des changements dans les prestations ou de l'adoption d'un régime avant la date d'acquisition; et
 - (c) les montants que la société acquise n'avait pas comptabilisés, selon les dispositions transitoires du paragraphe 155(b).

Réductions et liquidations

109. **Une entreprise doit comptabiliser les profits ou pertes enregistrés au titre de la réduction ou de la liquidation d'un régime à prestations définies au moment où se produit la réduction ou la liquidation. Le profit ou la perte lié à une réduction ou à une liquidation doit comprendre:**
- (a) **tout changement de la valeur actuelle de l'obligation au titre des prestations définies en résultant;**

IAS 19

- (b) **tout changement de la juste valeur des actifs du régime en résultant;**
- (c) **tous écarts actuariels correspondants et coût des services passés qui, selon les paragraphes 92 et 96, n'avaient pas été comptabilisés antérieurement.**
110. **Avant de déterminer l'effet d'une réduction ou d'une liquidation, une entreprise doit évaluer à nouveau l'obligation (et, s'il y a lieu, les actifs correspondants du régime) au moyen des hypothèses actuarielles actuelles (notamment des taux d'intérêt actuels du marché et autres prix de marché actuels).**
111. Une réduction intervient lorsqu'une entreprise:
- (a) peut démontrer qu'elle s'est engagée à réduire de façon significative le nombre de personnes bénéficiant d'un régime; ou
- (b) change les termes d'un régime à prestations définies de sorte qu'une partie significative des services futurs des membres du personnel actuels ne leur donnera plus de droits à prestations ou ne leur donnera que des droits réduits.

Une réduction peut résulter d'un événement isolé comme la fermeture d'une usine, l'abandon d'une activité, la résiliation ou la suspension d'un régime. Un événement est suffisamment important pour être qualifié de réduction lorsque le fait de reconnaître un profit ou une perte de réduction aurait un impact significatif sur les états financiers. Les réductions sont souvent liées à une restructuration. Par conséquent, une entreprise comptabilise une réduction en même temps que la restructuration correspondante.

112. Il y a liquidation lorsqu'une entreprise conclut une transaction éliminant toute obligation juridique ou implicite ultérieure pour tout ou partie des prestations prévues par un régime à prestations définies, par exemple lorsqu'elle règle aux bénéficiaires du régime ou pour leur compte une somme forfaitaire en échange de leurs droits à recevoir des prestations spécifiées postérieures à l'emploi.
113. Dans certains cas, une entreprise acquiert une police d'assurance pour financer les prestations d'une partie ou de la totalité de ses employés, en rapport avec le service du personnel de la période antérieure ou en cours. L'acquisition d'une telle police ne constitue pas une liquidation si l'entreprise conserve une obligation juridique ou implicite (voir paragraphe 39) de payer les cotisations ultérieures si l'assureur ne paye pas les avantages sociaux précisés par la police d'assurance. Les paragraphes 104A-D traitent de la comptabilisation et de l'évaluation des droits de remboursement en vert de polices d'assurance non incluses dans les actifs du régime.
114. Il y a à la fois liquidation et réduction si un régime est résilié de telle sorte que l'obligation est éteinte et que le régime cesse d'exister. Toutefois, le fait de résilier un régime ne constitue pas une réduction ou une liquidation si le régime est remplacé par un nouveau régime assurant des prestations, en substance, identiques.
115. Lorsqu'une réduction concerne uniquement certains membres du personnel couverts par un régime ou lorsqu'une partie seulement d'une obligation est éteinte, le profit ou la perte en résultant inclut un prorata du coût des services passés et des écarts actuariels non comptabilisés auparavant (et des montants transitoires restant non comptabilisés selon le paragraphe 155(b)). Ce prorata est déterminé sur la base de la valeur actuelle de l'obligation avant et après la réduction ou la liquidation, à moins qu'une autre base ne soit plus rationnelle en la circonstance. Il peut, par exemple, être approprié d'affecter le profit résultant d'une réduction ou d'une liquidation du régime à l'élimination du coût des services passés non comptabilisé relatif à ce même régime.

Exemple illustrant le paragraphe 115

Une entreprise abandonnant un secteur d'activité, les membres du personnel du secteur abandonné cessent d'acquies des droits à prestations. Il s'agit bien d'une réduction sans liquidation. Selon les hypothèses actuarielles actuelles (notamment des taux d'intérêt actuels du marché et autres prix de marché actuels) immédiatement avant la réduction, la valeur actuelle nette de l'obligation de l'entreprise au titre de prestations définies est de 1 000, la juste valeur des actifs du régime est de 820 et le montant des profits actuariels cumulés non comptabilisés de 50. L'entreprise avait appliqué la Norme pour la première fois un an auparavant. Cette première application a entraîné un accroissement du passif net de 100, que l'entreprise a choisi de comptabiliser sur cinq ans (voir paragraphe 155(b)). La réduction diminue de 100 la valeur actualisée nette de l'obligation qui est ramenée à 900.

IAS 19

Sur les montants de profits actuariels et les montants transitoires non comptabilisés antérieurement, 10 % (100/1 000) concernent la partie de l'obligation qui a été éliminée par la réduction. L'incidence de la réduction peut donc se résumer ainsi:

	Avant réduction	Profit de réduction	Après réduction
Valeur actuelle nette de l'obligation	1 000	(100)	900
Juste valeur des actifs du régime	(820)	—	(820)
Profits actuariels non comptabilisés	180	(100)	80
Montant transitoire non comptabilisé (100 × 4/5)	50	(5)	45
	(80)	8	(72)
Passif net comptabilisé au bilan	150	(97)	53

*Présentation**Compensation*

116. **Une entreprise 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 de régler les obligations sur une base nette ou de réaliser l'excédent dégagé sur un régime et d'éteindre simultanément son obligation en vertu de l'autre régime.*

117. Les critères de compensation sont analogues à ceux établis pour les instruments financiers dans IAS 32, Instruments financiers: informations à fournir et présentation.

Distinction entre courant et non courant

118. Certaines entreprises distinguent les actifs et les passifs courants des actifs et des passifs non courants. La présente Norme ne précise pas si une entreprise doit distinguer la partie courante et la partie non courante des actifs et des passifs résultant des avantages postérieurs à l'emploi.

Composantes financières du coût des avantages postérieurs à l'emploi

119. La présente Norme ne précise pas si une entreprise doit présenter le coût des services rendus au cours de l'exercice, le coût financier et le rendement attendu des actifs comme des composantes d'un même élément de produit ou de charge dans le compte de résultat.

Informations à fournir

120. **Une entreprise doit fournir les informations suivantes sur ses régimes à prestations définies:**

- (a) *sa méthode de comptabilisation des écarts actuariels;*
- (b) *une description générale du type de régime;*

IAS 19

- (c) **un rapprochement des actifs et passifs comptabilisés au bilan en identifiant au moins:**
- (i) *la valeur actuelle, à la date de clôture, des obligations au titre de prestations définies qui ne sont pas du tout financées;*
 - (ii) *la valeur actuelle (avant déduction de la juste valeur des actifs du régime), à la date de clôture, des obligations au titre de prestations définies qui sont intégralement ou partiellement financées;*
 - (iii) *la juste valeur des actifs du régime à la date de clôture;*
 - (iv) *les écarts actuariels non comptabilisés au bilan (voir paragraphe 92);*
 - (v) *le coût des services passés non encore comptabilisé au bilan (voir paragraphe 96);*
 - (vi) *tout montant non comptabilisé à l'actif du fait de la limite établie par le paragraphe 58(b);*
 - (vii) *la juste valeur au bilan de tout droit à remboursement comptabilisé en tant qu'actif, selon le paragraphe 104A (avec une brève description du lien existant entre le droit à remboursement et l'obligation correspondante); et*
 - (viii) *les autres montants comptabilisés au bilan;*
- (d) **les montants inclus dans la juste valeur des actifs du régime pour:**
- (i) *chaque catégorie d'instruments financiers émis par l'entreprise qui présente les états financiers; et*
 - (ii) *tout immeuble occupé ou autres actifs utilisés par l'entreprise qui présente les états financiers;*
- (e) **un rapprochement montrant les mouvements au cours de l'exercice du passif (ou de l'actif) net comptabilisé au bilan;**
- (f) **la charge totale comptabilisée dans le compte de résultat pour chacun des éléments suivants ainsi que le(s) poste(s) du compte de résultat dans le(s)quel(s) ils apparaissent:**
- (i) *coût des services rendus au cours de l'exercice;*
 - (ii) *coût financier;*
 - (iii) *rendement attendu des actifs du régime;*
 - (iv) *profit espéré venant du droit à remboursement enregistré en tant qu'actif en vertu du paragraphe 104A;*
 - (v) *écarts actuariels;*
 - (vi) *coût des services passés; et*
 - (vii) *effet de toute réduction ou liquidation;*
- (g) **le rendement effectif des actifs du régime, ainsi que le rendement effectif de tout droit à remboursement comptabilisé en tant qu'actif selon le paragraphe 104A; et**
- (h) **les principales hypothèses actuarielles utilisées à la date de clôture comprenant, le cas échéant:**
- (i) *les taux d'actualisation;*
 - (ii) *les taux de rendement attendus des actifs du régime pour les exercices présentés dans les états financiers;*

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

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

121. Le paragraphe 120(b) impose de fournir un descriptif général du type de régime. Ce descriptif distingue, par exemple, les régimes de retraite à rente uniforme, des régimes de retraite avec salaires de fin de carrière et des régimes d'aide médicale postérieure à l'emploi. Il n'est pas nécessaire d'indiquer plus de détails.
122. Lorsqu'une entreprise a plusieurs régimes à prestations définies, les informations peuvent être fournies globalement, séparément pour chaque régime ou regroupées de la manière qu'elle jugera la plus utile. Il peut être utile d'effectuer ces regroupements en fonction des critères suivants:
- (a) l'implantation géographique des régimes (distinguer, par exemple, les régimes nationaux des régimes étrangers); ou
 - (b) le fait que les régimes soient exposés à des risques très différents, par exemple, en distinguant les régimes de retraite à rente uniforme des régimes de retraite à salaires de fin de carrière et des régimes d'aide médicale postérieurs à l'emploi.

Lorsqu'une entreprise 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.

123. Le paragraphe 30 impose de fournir des informations complémentaires sur les régimes à prestations définies et multi-employeurs qui sont comptabilisés comme des régimes à cotisations définies.
124. Lorsque IAS 24, Information relative aux parties liées, l'impose, une entreprise doit fournir des informations sur:
- (a) les transactions impliquant des régimes d'avantages postérieurs à l'emploi effectuées entre parties liées; et
 - (b) les avantages postérieurs à l'emploi dont bénéficient ses principaux dirigeants.
125. Lorsque IAS 37, Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels, l'impose, une entreprise fournit des informations sur les passifs éventuels résultant de l'obligation au titre d'avantages postérieurs à l'emploi.

AUTRES AVANTAGES À LONG TERME

126. Les autres avantages à long terme sont, par exemple:
- (a) les absences rémunérées de longue durée, telles que les congés liés à l'ancienneté ou les congés sabbatiques;
 - (b) les jubilés ou autres avantages liés à l'ancienneté;
 - (c) les indemnités d'incapacité de longue durée;
 - (d) l'intéressement et les primes à payer douze mois ou plus, après la fin de l'exercice pendant lequel les membres du personnel ont effectué les services correspondants; et
 - (e) les rémunérations différées versées douze mois ou plus, après la fin de l'exercice au cours duquel elles ont été acquises.

IAS 19

127. 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. De plus, l'introduction ou la modification des autres avantages à long terme génère rarement un coût important au titre des services passés. C'est pour ces différentes raisons que la présente Norme impose une méthode simplifiée de comptabilisation des autres avantages à long terme. Cette méthode diffère sur les points suivants de celle imposée pour les avantages postérieurs à l'emploi:

- (a) les écarts actuariels sont comptabilisés immédiatement et aucun corridor n'est appliqué; et
- (b) l'ensemble du coût des services passés est comptabilisé immédiatement.

Comptabilisation et évaluation

128. **Le montant comptabilisé au passif pour les autres avantages à long terme doit être égal au total de:**

- (a) **la valeur actuelle de l'obligation au titre des prestations définies à la date de clôture (voir paragraphe 64);**
- (b) **diminuée, le cas échéant, de la valeur de marché à la date de clôture des actifs du régime utilisés directement pour régler l'obligation (voir paragraphes 102-104).**

Pour évaluer ce passif, l'entreprise doit appliquer les paragraphes 49-91, à l'exclusion des paragraphes 54 et 61. Une entreprise doit appliquer le paragraphe 104A en comptabilisant et en évaluant tous les droits à remboursement.

129. **Sauf si une autre Norme comptable internationale impose ou autorise leur incorporation dans le coût d'un actif, l'entreprise doit, pour les autres avantages à long terme, comptabiliser en charges ou (sous réserve du paragraphe 58) en produits, le total des montants ci-dessous:**

- (a) **le coût des services rendus au cours de l'exercice (voir paragraphes 63-91);**
- (b) **le coût financier (voir paragraphe 82);**
- (c) **le rendement attendu des actifs du régime (voir paragraphes 105-107) et de tout droit à remboursement comptabilisé en tant qu'actifs (voir paragraphe 104A);**
- (d) **les écarts actuariels qui doivent être comptabilisés immédiatement en totalité;**
- (e) **le coût des services passés, qui doit être comptabilisé immédiatement en totalité; et**
- (f) **l'effet de toute réduction ou liquidation (voir paragraphes 109 et 110).**

130. La prestation au titre de l'incapacité de longue durée est une forme d'avantage à long terme. Si le niveau de la prestation dépend de la durée du service, une obligation est générée lorsque le service est rendu. L'évaluation de cette obligation reflète la probabilité qu'un règlement sera effectué, et ce, sur une certaine durée. Si le niveau de l'indemnité est le même pour tous les membres du personnel frappés d'incapacité quelle que soit la durée de leur service, le coût attendu de cet avantage est comptabilisé lorsque l'événement à l'origine de l'incapacité à long terme se produit.

Informations à fournir

131. Si la présente Norme n'impose pas de fournir des informations spécifiques sur les autres avantages à long terme, d'autres Normes comptables internationales peuvent imposer de fournir certaines informations; par exemple, lorsque le montant, la nature ou la fréquence des charges résultant de ces avantages est telle qu'il convient de l'indiquer pour expliquer les performances de l'entreprise au cours de l'exercice (voir IAS 8, Résultat net de l'exercice, erreurs fondamentales et changements de méthodes comptables). Lorsque IAS 24, Information relative aux parties liées, l'impose, l'entreprise fournit des informations sur les autres avantages à long terme dont bénéficient ses principaux dirigeants.

INDEMNITÉS DE FIN DE CONTRAT DE TRAVAIL

132. La présente Norme traite ces indemnités séparément des autres avantages du personnel car l'événement qui génère l'obligation n'est pas l'activité du membre du personnel mais au contraire sa cessation d'activité.

Comptabilisation

133. **Une entreprise doit comptabiliser les indemnités de fin de contrat de travail au passif et en charges si et seulement si elle est manifestement engagée:**
- (a) **à mettre fin au contrat de travail d'un ou de plusieurs membres du personnel avant l'âge normal de leur départ en retraite; ou**
 - (b) **à accorder des indemnités de fin de contrat de travail suite à une offre faite pour encourager les départs volontaires.**
134. **Une entreprise est manifestement engagée à mettre fin à un contrat de travail si et seulement si elle a un plan formalisé et détaillé de licenciement sans possibilité réelle de se rétracter. Ce plan doit indiquer, au minimum:**
- (a) **l'implantation, la fonction et le nombre approximatif de personnes pour lesquelles il doit être mis fin au contrat de travail;**
 - (b) **les indemnités de fin de contrat de travail prévues pour chaque fonction ou classification professionnelle; et**
 - (c) **la date à laquelle le plan sera mis en œuvre. La mise en œuvre doit débiter dès que possible et sa durée doit être telle que des changements importants du plan ne soient pas probables.**
135. Une entreprise peut se trouver engagée, par la législation, par des accords contractuels ou d'autres accords passés avec son personnel ou ses représentants ou par une obligation implicite, basée sur des pratiques commerciales, sur la coutume ou sur un désir d'équité, d'effectuer des paiements (ou d'accorder d'autres avantages) aux membres du personnel lorsqu'elle met fin à leur contrat de travail. Ces paiements sont des indemnités de fin de contrat de travail. Il s'agit généralement de montants forfaitaires mais ces indemnités peuvent inclure également:
- (a) une amélioration des prestations de retraite ou d'autres prestations postérieures à l'emploi, soit indirectement par l'intermédiaire d'un plan d'avantages du personnel, soit directement; et
 - (b) le versement du salaire jusqu'à la fin du préavis si le membre du personnel n'effectue plus de services assurant à l'entreprise des avantages économiques.
136. Certaines prestations sont à payer quelle que soit la raison du départ du membre du personnel. Leur paiement est certain (sous réserve d'éventuelles conditions d'acquisition des droits ou de service minimum) mais la date de leur paiement est incertaine. Bien que ces prestations soient appelées, dans certains pays, indemnités de licenciement ou primes de licenciement, ce sont des prestations postérieures à l'emploi et non pas des indemnités de fin de contrat de travail, et l'entreprise les comptabilise comme telles. En cas de rupture délibérée du contrat de travail à la demande du membre du personnel, certaines entreprises payent un montant de prestations moins élevé (il s'agit alors, en substance, d'une prestation postérieure à l'emploi) que dans le cas d'une résiliation involontaire à l'initiative de l'entreprise. L'indemnité complémentaire à payer en cas de résiliation non volontaire est une indemnité de fin de contrat de travail.
137. Les indemnités de fin de contrat de travail ne confèrent pas à l'entreprise d'avantages économiques futurs et doivent être immédiatement comptabilisées en charges.
138. Lorsqu'une entreprise comptabilise des indemnités de fin de contrat de travail, elle peut également devoir prendre en compte une réduction des prestations de retraite ou des autres avantages du personnel (voir paragraphe 109).

IAS 19*Évaluation*

139. **Lorsque les indemnités de fin de contrat de travail sont exigibles plus de douze mois après la date de clôture, elles doivent être actualisées, par application du taux d'actualisation indiqué au paragraphe 78.**
140. **Dans le cas d'une offre faite pour encourager les départs volontaires, l'évaluation des indemnités de fin de contrat de travail doit s'effectuer sur la base du nombre attendu de personnes qui accepteront l'offre.**

Informations à fournir

141. Lorsqu'il y a incertitude sur le nombre de personnes qui accepteront une offre d'indemnités de fin de contrat de travail, il existe un passif éventuel. Comme l'impose IAS 37, Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels, une entreprise doit fournir des informations sur ce passif éventuel à moins que l'éventualité de la perte soit très peu probable.
142. Comme l'impose IAS 8, Résultat net de l'exercice, erreurs fondamentales et changements de méthodes comptables, l'entreprise doit indiquer la nature et le montant d'une charge si son importance, sa nature ou sa fréquence sont telles qu'il faut la fournir pour expliquer les performances de l'entreprise au cours de l'exercice. Les indemnités de fin de contrat de travail peuvent générer une charge devant faire l'objet d'une information pour se conformer à cette exigence.
143. Lorsque IAS 24, Information relative aux parties liées, l'impose, une entreprise fournit des informations sur les indemnités de fin de contrat de travail dues à ses principaux dirigeants.

AVANTAGES SUR CAPITAUX PROPRES

144. Les avantages sur capitaux propres peuvent prendre la forme:
- (a) d'actions, d'options sur actions et autres instruments de capitaux propres émis au profit des membres du personnel à un prix inférieur à la juste valeur à laquelle ils seraient émis au profit de tiers; et
 - (b) de paiements en trésorerie dont le montant dépendra du cours futur des actions de l'entreprise présentant les états financiers.

Comptabilisation et évaluation

145. La présente Norme ne précise pas de dispositions pour la comptabilisation et l'évaluation des avantages sur capitaux propres.

Informations à fournir

146. Les informations imposées ci-dessous sont censées permettre aux utilisateurs des états financiers d'évaluer l'effet de ces rémunérations sur la situation financière de l'entreprise, ses performances et ses flux de trésorerie. Les avantages sur capitaux propres peuvent affecter:
- (a) la situation financière d'une entreprise, en lui imposant d'émettre des instruments financiers de capitaux propres ou de convertir des instruments financiers, par exemple lorsque des membres du personnel ou des plans de rémunération du personnel détiennent des options sur actions ou ont partiellement rempli les conditions requises pour acquérir à une date future des options sur actions; et
 - (b) la performance et les flux de trésorerie d'une entreprise, en réduisant le montant des avantages en trésorerie ou autres que l'entreprise assure à son personnel en échange de ses services.

147. *Une entreprise doit indiquer:*

- (a) *la nature et les termes (y compris les conditions d'acquisition des droits) des plans d'avantages sur capitaux propres;*
- (b) *la méthode de comptabilisation des plans d'avantages sur capitaux propres;*
- (c) *les montants comptabilisés dans les états financiers pour les plans d'avantages sur capitaux propres;*
- (d) *le nombre et les termes (y compris, le cas échéant, les droits à dividendes et droits de vote, droits de conversion, dates d'exercice, prix d'exercice et dates d'expiration) des instruments de capitaux propres de l'entreprise détenus dans le cadre de plans d'avantages sur capitaux propres (et, dans le cas d'options sur actions, par les membres du personnel) en début et en fin d'exercice. Il faut préciser dans quelle mesure les droits des membres du personnel relatifs à ces instruments sont acquis en début et en fin d'exercice;*
- (e) *le nombre et les termes (y compris, le cas échéant, les droits à dividendes et droits de vote, droits de conversion, dates d'exercice, prix d'exercice et dates d'expiration) des instruments de capitaux propres émis par l'entreprise au profit des plans d'avantages sur capitaux propres ou des membres du personnel (ou des instruments de capitaux propres de l'entreprise distribués au personnel par les plans d'avantages sur capitaux propres) au cours de l'exercice et la juste valeur de la contrepartie reçue des plans d'avantages sur capitaux propres ou des membres du personnel;*
- (f) *le nombre, les dates d'exercice et les prix d'exercice des options exercées au cours de l'exercice en vertu des plans d'avantages sur capitaux propres;*
- (g) *le nombre d'options sur actions détenues par les plans d'avantages sur capitaux propres ou par les membres du personnel en vertu de ces plans, qui sont échues au cours de l'exercice; et*
- (h) *le montant et les principaux termes de tout prêt ou garantie accordé aux plans d'avantages sur capitaux propres ou pour le compte de ces plans par l'entreprise qui présente les états financiers.*

148. *Une entreprise doit également indiquer:*

- (a) *la juste valeur, au début et en fin d'exercice, des instruments de capitaux propres de l'entreprise (autres que des options sur actions) détenus par les plans d'avantages sur capitaux propres; et*
- (b) *la juste valeur, au début et en fin d'exercice, des instruments de capitaux propres de l'entreprise (autres que des options sur actions) émis par l'entreprise au profit des plans d'avantages sur capitaux propres ou des membres du personnel ou émis par les plans d'avantages sur capitaux propres au profit des membres du personnel, au cours de l'exercice.*

S'il n'est pas possible, en pratique, de déterminer la juste valeur des instruments de capitaux propres (autres que les options sur actions), ce fait doit être indiqué.

149. Lorsqu'une entreprise a plusieurs plans d'avantages sur capitaux propres, elle peut fournir les informations globalement, séparément pour chaque plan ou les regrouper de la manière qu'elle jugera la plus utile pour évaluer son obligation d'émission d'instruments de capitaux propres en vertu desdits plans et l'évolution de cette obligation au cours de l'exercice. Ces regroupements pourront distinguer, par exemple, le lieu d'implantation et l'ancienneté des membres du personnel concernés. Lorsqu'une entreprise fournit des informations globales sur un ensemble de plans regroupés, elle doit le faire sous la forme de moyennes pondérées ou d'intervalles relativement étroits.

150. Lorsqu'une entreprise a émis des options sur actions au profit des membres de son personnel ou de plans de rémunération en instruments de capitaux propres, elle peut fournir des informations globales ou les regrouper de la manière qu'elle jugera la plus utile pour évaluer le nombre d'actions pouvant être émises, la période d'émission et la trésorerie pouvant être reçue en contrepartie. Il peut être utile, par exemple, de distinguer les options dont le prix d'exercice est supérieur au cours actuel du marché («hors de la monnaie») des options dont le prix d'exercice est inférieur au cours actuel du marché («dans la monnaie»). De plus, il peut être utile de regrouper les informations de manière à ne pas faire la somme d'options présentant un large éventail de prix d'exercice ou de dates d'exercice.

IAS 19

151. Les informations à fournir selon les paragraphes 147 et 148 sont censées répondre aux objectifs de la présente Norme. Des informations complémentaires peuvent être nécessaires pour satisfaire aux exigences de IAS 24, Information relative aux parties liées, si l'entreprise:
- (a) accorde à ses principaux dirigeants des avantages sur capitaux propres; ou
 - (b) accorde des avantages sur capitaux propres sous forme d'instruments émis par sa société mère; ou
 - (c) effectue avec des parties liées des transactions impliquant des plans d'avantages sur capitaux propres.
152. En l'absence d'exigences spécifiques de comptabilisation et d'évaluation pour les plans d'avantages capitaux propres, il est intéressant, pour les utilisateurs des états financiers, d'avoir des informations sur la juste valeur des instruments financiers de l'entreprise qui présente les états financiers utilisés dans lesdits plans. Toutefois, étant donné l'absence de consensus sur le moyen approprié de déterminer la juste valeur des options sur actions, la présente Norme n'impose pas aux entreprises d'indiquer leur juste valeur.

DISPOSITIONS TRANSITOIRES

153. La présente section précise le traitement transitoire concernant les avantages postérieurs à l'emploi. Lorsqu'une entreprise adopte pour la première fois la présente Norme pour les autres avantages du personnel, elle applique IAS 8, Résultat net de l'exercice, erreurs fondamentales et changements de méthodes comptables.
154. **Lors de la première application de la présente Norme, une entreprise doit déterminer son passif transitoire à cette date au titre des régimes à prestations définies comme suit:**
- (a) **la valeur actuelle de l'obligation (voir paragraphe 64) à la date de première application;**
 - (b) **moins la juste valeur, à la date de première application de la Norme, des actifs du régime (s'il y a lieu) qui doivent être directement utilisés pour régler l'obligation (voir paragraphes 102-104);**
 - (c) **moins le coût des services passés devant être comptabilisé au cours d'exercices ultérieurs, selon le paragraphe 96.**
155. **Si le passif transitoire est supérieur au montant qu'elle aurait comptabilisé à la même date en vertu de ses méthodes comptables antérieures, l'entreprise doit choisir de manière irrévocable de comptabiliser cette augmentation comme faisant partie de son passif au titre des prestations définies selon le paragraphe 54:**
- (a) **immédiatement, selon IAS 8, Résultat net de l'exercice, erreurs fondamentales et changements de méthodes comptables; ou**
 - (b) **en charges, de façon linéaire, sur une durée maximum de cinq ans à compter de la date de première application. Si l'entreprise choisit la solution (b), elle doit:**
 - (i) **appliquer la limite décrite au paragraphe 58(b) lors de l'évaluation de tout actif comptabilisé au bilan;**
 - (ii) **indiquer à chaque date de clôture: (1) le montant de l'augmentation non encore comptabilisé; et (2) le montant comptabilisé au cours de l'exercice;**
 - (iii) **limiter la comptabilisation des profits actuariels ultérieurs (mais pas le coût négatif des services passés) comme suit: si un gain actuariel doit être comptabilisé selon les paragraphes 92 et 93, l'entreprise ne doit le comptabiliser que dans la mesure où les profits actuariels cumulés non comptabilisés (avant comptabilisation dudit profit) dépassent la partie non comptabilisée du passif transitoire; et**
 - (iv) **inclure la partie correspondante du passif transitoire non comptabilisé lors de la détermination de tout profit ou perte actuariel ultérieur généré par une réduction ou une liquidation.**

Si le passif transitoire est inférieur au montant que l'entreprise aurait comptabilisé à la même date en vertu de ses méthodes comptables antérieures, elle doit comptabiliser cette diminution immédiatement selon IAS 8.

156. Lors de l'application initiale de la Norme, l'incidence du changement de méthodes comptables inclut tous les profits et pertes actuariels dégagés au cours d'exercices antérieurs, même s'ils se situent dans les limites du corridor de 10 % décrit au paragraphe 92.

Exemple illustrant les paragraphes 154 à 156

Au 31 décembre 1998, le bilan d'une entreprise inclut un passif au titre des retraites de 100. L'entreprise adopte la présente Norme au 1^{er} janvier 1999; à cette date, la valeur actuelle de l'obligation selon la Norme est de 1 300 et la juste valeur des actifs du régime est de 1 000. Le 1^{er} janvier 1993, l'entreprise avait amélioré son régime de retraites (coût des avantages non acquis: 160 et période moyenne restant à courir jusqu'à la date à laquelle les droits à prestations deviendront acquis: 10 ans).

L'impact des dispositions transitoires s'établit comme suit:

Valeur actuelle de l'obligation	1 300
Juste valeur des actifs du régime	(1 000)
Moins: coût des services passés à comptabiliser sur des exercices ultérieurs (160 × 4/10)	<u>(64)</u>
Passif transitoire	236
Passif déjà comptabilisé	<u>100</u>
Augmentation du passif	<u>136</u>

L'entreprise peut choisir de comptabiliser l'augmentation de 136 immédiatement ou sur une durée maximum de 5 ans. Son choix est irrévocable.

Au 31 décembre 1999, la valeur actuelle de l'obligation selon la présente Norme est de 1 400 et la juste valeur des actifs du régime est de 1 050. Le cumul des profits actuariels non comptabilisés depuis la date de première application de la Norme s'élève à 260. La durée d'activité moyenne résiduelle estimée du personnel participant au plan était de 8 ans. L'entreprise a choisi de comptabiliser les écarts actuariels selon les dispositions minimales du paragraphe 93.

L'effet de la limite du paragraphe 155(b)(iii) s'établit comme suit.

Montant net cumulé des profits actuariels non comptabilisés	120
Partie non comptabilisée du passif transitoire (136 × 4/5)	<u>(109)</u>
Profit maximum à comptabiliser (paragraphe 155(b)(iii))	<u>11</u>

DATE D'ENTRÉE EN VIGUEUR

157. **La présente Norme comptable internationale entre en vigueur pour les états financiers des exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 1999, à l'exception de ce qui est précisé aux paragraphes 159 et 159A. Une adoption anticipée est encouragée. Si une entreprise applique cette Norme pour comptabiliser ses prestations de retraite au titre des exercices ouverts avant le 1^{er} janvier 1999, elle devra indiquer qu'elle a appliqué cette norme en remplacement de IAS 19, Coûts des prestations de retraite, approuvée en 1993.**

158. La présente Norme remplace IAS 19, Coûts des prestations de retraite, approuvée en 1993.

159. **Les indications suivantes entreront en vigueur pour les états financiers⁽²⁾ couvrant les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2001:**

- (a) **la définition révisée des actifs du régime du paragraphe 7 et des définitions correspondantes d'actifs détenus par un fonds de prestations du personnel à long terme et une police d'assurance éligible; et**

(2) Le paragraphe 159 (159A) fait référence «aux états financiers» en ligne, sous un langage plus explicite, facilitant ainsi la date d'entrée en vigueur adoptée en 1998. Le paragraphe 157 fait référence quant à lui, aux «états financiers».

- (b) *les dispositions de comptabilisation et d'évaluation pour les remboursements des paragraphes 104A, 128 et 129, ainsi que les informations correspondantes des paragraphes 120(c)(vii), 120(f)(iv), 120(g) et 120(h)(iii).*

Une adoption anticipée est encouragée. Dans le cas où l'application anticipée affecte les états financiers, l'entreprise doit le faire savoir.

159A. *La présente modification du paragraphe 58A s'applique aux états financiers annuels⁽²⁾ des exercices clôturés à compter du 31 mai 2002. Une application anticipée est encouragée. Si une adoption anticipée affecte les états financiers, ceci doit être indiqué par l'entreprise.*

160. IAS 8, Résultat net de l'exercice, erreurs fondamentales et changements de méthodes comptables, s'applique lorsqu'une entreprise change ses méthodes comptables afin de refléter les changements précisés par les paragraphes 159 et 159A. En appliquant ces changements de manière rétroactive, comme l'imposent le traitement de référence et le traitement autorisé de IAS 8, l'entreprise traite ces changements comme s'ils avaient été adoptés au même moment que le reste de la présente Norme.