

**NORME COMPTABLE INTERNATIONALE IAS 23
(RÉVISÉE EN 1993)**

Coûts d'emprunt

La présente Norme comptable internationale révisée annule et remplace IAS 23, La capitalisation des charges d'emprunt, approuvée par le Conseil en mars 1984. La Norme révisée était entrée en vigueur pour les états financiers des exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 1995.

Une interprétation du SIC fait référence à IAS 23:

— SIC 2: Cohérence des méthodes — Incorporation des coûts d'emprunts dans le coût des actifs.

SOMMAIRE

	Paragraphe
Objectif	
Champ d'application	1-3
Définitions	4-6
Coûts d'emprunt — traitement de référence	7-9
Comptabilisation	7-8
Informations à fournir	9
Coûts d'emprunt — Autre traitement autorisé	10-29
Comptabilisation	10-28
Coûts d'emprunt incorporables dans le coût d'un actif	13-18
Excédent de la valeur comptable de l'actif éligible sur sa valeur recouvrable	19
Début de l'incorporation dans le coût d'un actif	20-22
Suspension de l'incorporation dans le coût d'un actif	23-24
Arrêt de l'incorporation dans le coût d'un actif	25-28

IAS 23

Informations à fournir	29
Dispositions transitoires	30
Date d'entrée en vigueur	31

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 paragraphe 12 de la Préface).

OBJECTIF

L'objectif de la présente Norme est de prescrire le traitement comptable des coûts d'emprunt. De façon générale, la présente Norme impose que les coûts d'emprunt soient immédiatement comptabilisés en charges. Toutefois, elle admet, à titre d'autre traitement autorisé, l'incorporation dans le coût d'un actif des coûts d'emprunt qui sont directement attribuables à l'acquisition, la construction ou la production d'un actif éligible.

CHAMP D'APPLICATION

1. ***La présente Norme doit être appliquée pour la comptabilisation des coûts d'emprunt.***
2. La présente Norme annule et remplace IAS 23, La capitalisation des charges d'emprunt, approuvée en 1983.
3. La présente Norme ne traite pas du coût réel ou calculé des capitaux propres, y compris le capital de préférence qui n'est pas classé en tant que passif.

DÉFINITIONS

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

Les coûts d'emprunt sont les intérêts et autres coûts supportés par une entreprise dans le cadre d'un emprunt de fonds.

Un actif éligible est un actif qui exige une longue période de préparation avant de pouvoir être utilisé ou vendu.

5. Les coûts d'emprunt peuvent inclure:
 - (a) les intérêts sur découverts bancaires et emprunts à court-terme et à long-terme;
 - (b) l'amortissement des primes d'émission ou de remboursement relatives aux emprunts;
 - (c) l'amortissement des coûts accessoires encourus pour la mise en place des emprunts;
 - (d) les charges financières en rapport avec les contrats de location-financement, comptabilisés selon IAS 17. Contrats de location; et
 - (e) les différences de change résultant des emprunts en monnaie étrangère, dans la mesure où elles sont assimilées à un ajustement des coûts d'intérêt.
6. Des exemples d'actifs éligibles sont les stocks qui nécessitent une longue période de préparation avant de pouvoir être vendus, les installations de fabrication, les installations de production d'énergie et les immeubles de placement. Les autres investissements et les stocks qui sont fabriqués de façon régulière ou autrement produits de façon répétitive en grandes quantités sur une courte période ne constituent pas des actifs éligibles. Les actifs qui sont destinés et prêts à être utilisés ou vendus au moment de leur acquisition ne sont pas des actifs éligibles.

COÛTS D'EMPRUNT — TRAITEMENT DE RÉFÉRENCE

Comptabilisation

7. **Les coûts d'emprunt doivent être comptabilisés en charges dans l'exercice au cours duquel ils sont encourus.**
8. Selon le traitement de référence, les coûts d'emprunt sont comptabilisés en charges de l'exercice au cours duquel ils sont encourus, indépendamment de l'utilisation qui est faite des fonds empruntés.

Informations à fournir

9. **Les états financiers doivent mentionner la méthode comptable adoptée pour les coûts d'emprunt.**

COÛTS D'EMPRUNT — AUTRE TRAITEMENT AUTORISÉ

Comptabilisation

10. **Les coûts d'emprunt doivent être comptabilisés en charges de l'exercice au cours duquel ils sont encourus, sauf à être incorporés dans le coût d'un actif conformément au paragraphe 11.**
11. **Les coûts d'emprunt qui sont directement attribuables à l'acquisition, la construction ou la production d'un actif éligible doivent être incorporés dans le coût de cet actif. Le montant des coûts d'emprunt incorporés dans le coût d'un actif doit être déterminé conformément à la présente norme ⁽¹⁾.**
12. Selon l'autre traitement autorisé, les coûts d'emprunt qui sont directement attribuables à l'acquisition, la construction ou la production d'un actif sont incorporés dans le coût de cet actif. De tels coûts d'emprunt sont incorporés comme composante du coût de l'actif lorsqu'il est probable qu'ils généreront des avantages économiques futurs pour l'entreprise et que les coûts peuvent être évalués de façon fiable. Les autres coûts d'emprunt sont comptabilisés en charges de l'exercice au cours duquel ils sont encourus.

Coûts d'emprunt incorporables dans le coût d'un actif

13. Les coûts d'emprunt qui sont directement attribuables à l'acquisition, la construction ou la production d'un actif éligible correspondent aux coûts d'emprunt qui auraient pu être évités si la dépense relative à l'actif éligible n'avait pas été faite. Lorsqu'une entreprise emprunte des fonds spécifiquement en vue de l'acquisition d'un actif éligible particulier, les coûts d'emprunt qui sont liés directement à cet actif qualifié peuvent être aisément déterminés.
14. Il peut être difficile d'identifier une relation directe entre des emprunts particuliers et un actif éligible et de déterminer les emprunts qui autrement auraient pu être évités. Une telle difficulté existe, par exemple, lorsque l'activité de financement d'une entreprise fait l'objet d'une coordination centrale. Des difficultés apparaissent également lorsqu'un groupe utilise une gamme d'instruments d'emprunts à des taux d'intérêt différents et prête ces fonds sur des bases diverses aux autres entreprises du groupe. D'autres complications résultent de l'utilisation d'emprunts libellés ou indexés sur des monnaies étrangères, lorsque le groupe opère dans une économie hautement inflationniste, et des fluctuations des cours de change. Par la suite, la détermination du montant des coûts d'emprunt qui sont directement attribuables à l'acquisition d'un actif qualifié est difficile et est affaire de jugement.
15. **Dans la mesure où des fonds sont empruntés spécifiquement en vue de l'obtention d'un actif éligible, le montant des coûts d'emprunt incorporables au coût de l'actif doit correspondre aux coûts d'emprunt réels encourus sur cet emprunt au cours de l'exercice diminués de tout produit obtenu du placement temporaire de ces fonds empruntés.**

⁽¹⁾ Voir aussi SIC 2: Cohérence des méthodes — Incorporation des coûts d'emprunts dans le coût des actifs.

IAS 23

16. Les modes de financement pour un actif éligible peuvent avoir pour conséquence qu'une entreprise obtient les fonds empruntés et supporte les coûts d'emprunt correspondants avant que tout ou partie des fonds soient utilisés pour les dépenses relatives à l'actif éligible. Dans un tel cas, les fonds sont souvent placés de façon temporaire, en attendant d'être dépensés pour l'actif qualifié. Pour déterminer le montant des coûts d'emprunt incorporables au coût de l'actif au cours d'un exercice, tout produit du placement retiré de ces fonds est déduit des coûts d'emprunt encourus.
17. ***Dans la mesure où les fonds sont empruntés de façon générale et utilisés en vue de l'obtention d'un actif éligible, le montant des coûts d'emprunt incorporables au coût de l'actif doit être déterminé en appliquant un taux de capitalisation aux dépenses relatives à l'actif. Ce taux de capitalisation doit être la moyenne pondérée des coûts d'emprunt applicables aux emprunts de l'entreprise en cours au titre de l'exercice, autres que les emprunts contractés spécifiquement dans le but d'obtenir l'actif concerné. Le montant des coûts d'emprunt incorporés au coût de l'actif au cours d'un exercice donné ne doit pas excéder le montant total des coûts d'emprunt supportés au cours de ce même exercice.***
18. Dans certaines circonstances, il est approprié d'inclure tous les emprunts de la société mère et de ses filiales pour calculer une moyenne pondérée des coûts d'emprunt; dans d'autres cas, il est approprié que chaque filiale utilise la moyenne pondérée des coûts d'emprunt applicables à ses propres emprunts.

Excédent de la valeur comptable de l'actif éligible sur sa valeur recouvrable

19. Lorsque la valeur comptable ou le coût final attendu de l'actif éligible est supérieure à sa valeur recouvrable ou sa valeur réalisable nette, cette valeur comptable est dépréciée ou sortie du bilan selon les dispositions d'autres Normes comptables internationales. Dans certaines circonstances, le montant de la dépréciation ou de la sortie est repris selon ces autres Normes comptables internationales.

Début de l'incorporation dans le coût d'un actif

20. ***L'incorporation des coûts d'emprunt dans le coût d'un actif éligible doit commencer lorsque:***
- (a) ***des dépenses relatives au bien ont été réalisées;***
 - (b) ***des coûts d'emprunt sont encourus; et***
 - (c) ***les activités indispensables à la préparation de l'actif préalablement à son utilisation ou à sa vente sont en cours.***
21. Les dépenses relatives à un actif éligible ne comprennent que celles qui ont eu pour résultat des paiements en trésorerie, des transferts d'autres actifs ou à la présomption de passifs portant intérêt. Les dépenses sont diminuées de tout acompte et de toute subvention reçus liés à cet actif (voir IAS 20, Comptabilisation des subventions publiques et informations à fournir sur l'aide publique). La valeur comptable moyenne de l'actif au cours d'un exercice, y compris les coûts d'emprunt antérieurement incorporés à son coût, représente normalement une approximation raisonnable des dépenses auxquelles le taux de capitalisation est appliqué au cours de cet exercice.
22. Les opérations nécessaires pour préparer l'actif pour son utilisation ou sa vente prévue vont au-delà de la construction physique de cet actif. Elles comprennent des travaux techniques et administratifs préalables au début de la construction physique, tels que les opérations associées à l'obtention des autorisations préalables au début de la construction physique. Toutefois, de telles opérations ne comprennent pas le fait de détenir un actif lorsqu'il n'y a ni production ni développement modifiant l'état de cet actif. Par exemple, les coûts d'emprunt supportés pendant la phase d'aménagement d'un terrain sont incorporés dans le coût d'un actif dans l'exercice au cours duquel les opérations relatives à ce développement sont menées. Toutefois, les coûts d'emprunt supportés lorsque le terrain acquis à des fins de construction est détenu sans s'accompagner d'un aménagement ne sont pas incorporables.

Suspension de l'incorporation dans le coût d'un actif

23. ***L'incorporation des coûts d'emprunt dans le coût d'un actif doit être suspendue pendant les périodes longues d'interruption de l'activité productive.***
24. Des coûts d'emprunt peuvent être encourus pendant une longue durée au cours de laquelle les opérations nécessaires à la préparation d'un actif préalablement à son utilisation ou à sa vente prévue, sont interrompues. De tels coûts correspondent au coût de détention d'actifs partiellement achevés et ne répondent pas aux critères d'incorporation dans le coût d'un actif. Toutefois, l'incorporation des coûts d'emprunt dans le coût d'un actif n'est normalement pas suspendue pour une durée au cours de laquelle des travaux techniques et administratifs importants sont en cours. L'incorporation des coûts d'emprunt dans le coût d'un actif n'est pas non plus suspendue lorsqu'un délai temporaire est une étape nécessaire au processus de préparation de l'actif à son utilisation prévue ou à sa vente prévue. À titre d'exemple, l'incorporation au coût d'un actif se poursuit pendant la longue période nécessaire de maturation des stocks ou la longue période au cours de laquelle le niveau élevé des eaux retarde la construction d'un pont, si ce niveau élevé est habituel lors de la période de construction dans la région géographique concernée.

Cessation de l'incorporation dans le coût d'un actif

25. ***L'incorporation des coûts d'emprunt doit cesser lorsque les activités indispensables à la préparation de l'actif préalablement à son utilisation ou sa vente prévue sont pratiquement toutes terminées.***
26. Un actif est en général prêt à son utilisation ou sa vente attendue lorsque sa construction physique est achevée, même si des travaux administratifs de routine peuvent se poursuivre. Si seules des modifications mineures, telles que la décoration d'une propriété selon les spécifications de l'acheteur ou de l'utilisateur, restent à apporter, cela indique que les activités sont pratiquement toutes terminées.
27. ***Lorsque la construction d'un actif est partiellement terminée et que chacune des parties constitutives est utilisable, indépendamment des autres dont la construction se poursuit, il faut cesser d'incorporer les coûts d'emprunt dans le coût de l'actif lorsque pratiquement toutes les activités indispensables à la préparation d'une de ces parties constitutives préalablement à leur utilisation ou leur vente prévue sont terminées.***
28. Un complexe immobilier comprenant plusieurs immeubles, dont chacun peut être utilisé individuellement, est un exemple d'actif éligible pour lequel chaque partie est en mesure d'être utilisée pendant que la construction se poursuit sur d'autres parties. À titre d'exemple d'actif éligible nécessitant d'être achevé avant que chaque partie puisse être utilisée, on citera un établissement industriel mettant en œuvre plusieurs processus de manière consécutive en différents points de cet établissement à l'intérieur du même site, comme par exemple une aciérie.

INFORMATIONS À FOURNIR

29. ***Les états financiers doivent fournir les informations suivantes:***
- (a) ***la méthode comptable utilisée pour les coûts d'emprunt;***
 - (b) ***le montant des coûts d'emprunt incorporés dans le coût d'actifs au cours de l'exercice; et***
 - (c) ***le taux de capitalisation utilisé pour déterminer le montant des coûts d'emprunt pouvant être incorporés dans le coût d'actifs.***

DISPOSITIONS TRANSITOIRES

30. ***Lorsque l'adoption de la présente norme constitue un changement de méthode comptable, les entreprises sont encouragées à ajuster leurs états financiers conformément à la Norme comptable internationale IAS 8, Résultat net de l'exercice, erreurs fondamentales et changements de méthodes comptables. Par ailleurs, les entreprises utilisant l'autre traitement autorisé ne doivent incorporer dans le coût d'actifs que les coûts d'emprunt encourus postérieurement à la date d'application de la présente norme qui satisfont aux critères permettant l'incorporation dans le coût d'actifs.***

DATE D'ENTRÉE EN VIGUEUR

31. ***La présente Norme comptable internationale est applicable aux états financiers relatifs aux exercices ouverts à partir du 1^{er} janvier 1995.***