

Norme internationale d'information financière 14

Comptes de report réglementaires

Objectif

- 1 L'objectif de la présente norme consiste à établir des dispositions en matière d'information financière, applicables aux *soldes de comptes de report réglementaires* qui résultent du fait que l'entité fournit à des clients des biens ou des services dont le prix ou le tarif est assujéti à une *réglementation des tarifs*.
- 2 Pour satisfaire à cet objectif, la présente norme impose :
 - (a) l'apport, aux méthodes comptables qui étaient appliquées conformément au *référentiel comptable antérieur* en ce qui concerne les soldes de comptes de report réglementaires, de modifications limitées qui portent principalement sur la présentation de ces soldes ;
 - (b) la communication d'informations :
 - (i) qui précisent et expliquent les montants comptabilisés dans les états financiers de l'entité en raison de la réglementation des tarifs ;
 - (ii) qui aident les utilisateurs de ces états financiers à connaître le montant, l'échéance et le degré d'incertitude des flux de trésorerie futurs se rattachant aux soldes de comptes de report réglementaires qui sont comptabilisés.
- 3 Aux termes des dispositions de la présente norme, il est permis à l'entité comprise dans le champ d'application de cette norme de continuer de comptabiliser les soldes de comptes de report réglementaires conformément à son référentiel comptable antérieur lorsqu'elle adopte les IFRS, sous réserve de l'apport des modifications limitées mentionnées au paragraphe 2 ci-dessus.
- 4 De plus, la présente norme prévoit certaines exceptions ou exemptions relativement à l'application des dispositions d'autres normes. Toutes les dispositions relatives à la présentation des soldes de comptes de report réglementaires et toutes les exceptions ou les exemptions relatives à l'application des dispositions d'autres normes qui se rapportent à ces soldes sont contenues dans la présente norme plutôt que dans ces autres normes.

Champ d'application

- 5 **L'entité est autorisée à appliquer les dispositions de la présente norme dans ses premiers états financiers IFRS si et seulement si :**
 - (a) elle exerce des *activités à tarifs réglementés* ;
 - (b) elle a comptabilisé des soldes de comptes de report réglementaires dans ses états financiers conformément à son référentiel comptable antérieur.
- 6 **L'entité doit appliquer les dispositions de la présente norme à ses états financiers des périodes ultérieures si et seulement si elle a fait le choix d'appliquer les dispositions de la présente norme pour comptabiliser les soldes de comptes de report réglementaires dans ses premiers états financiers IFRS.**
- 7 La présente norme ne traite pas des autres aspects de la comptabilité des entités qui exercent des activités à tarifs réglementés. L'entité qui applique les dispositions de la présente norme ne doit pas inclure dans les soldes de comptes de report réglementaires les montants qui peuvent ou qui doivent être comptabilisés en tant qu'actifs ou en tant que passifs selon d'autres normes.
- 8 **L'entité qui entre dans le champ d'application de la présente norme et qui choisit de l'appliquer doit en appliquer toutes les dispositions à tous les soldes de comptes de report réglementaires résultant de ses activités à tarifs réglementés.**

Comptabilisation, évaluation, dépréciation et décomptabilisation

Exemption temporaire de l'application du paragraphe 11 d'IAS 8 *Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs*

- 9 L'entité qui exerce des activités à tarifs réglementés et qui entre dans le champ d'application de la présente norme et choisit de l'appliquer doit appliquer les paragraphes 10 et 12 d'IAS 8 lorsqu'elle établit ses méthodes de comptabilisation, d'évaluation, de dépréciation et de décomptabilisation des soldes de comptes de report réglementaires.
- 10 Les paragraphes 11 et 12 d'IAS 8 font état des sources que la direction doit (ou peut) prendre en considération lorsqu'elle établit une méthode comptable pour un élément donné, en l'absence d'une norme qui s'appliquerait expressément à cet élément. Aux termes de la présente norme, l'entité est exemptée d'appliquer le paragraphe 11 d'IAS 8 à ses méthodes de comptabilisation, d'évaluation, de dépréciation et de décomptabilisation des soldes de comptes de report réglementaires. En conséquence, les entités qui comptabilisaient des soldes de comptes de report réglementaires conformément à leur référentiel comptable antérieur, que ce soit à titre de postes distincts ou en les incorporant à la valeur comptable d'autres éléments d'actif et de passif, sont autorisées à continuer de le faire selon la présente norme en étant exemptées de l'application du paragraphe 11 d'IAS 8, sous réserve des changements relatifs à la présentation requis par les paragraphes 18 et 19 de la présente norme.

Maintien des méthodes comptables existantes

- 11 Lors de l'application initiale de la présente norme, l'entité doit continuer d'appliquer les méthodes conformes à son référentiel comptable antérieur pour la comptabilisation, l'évaluation, la dépréciation et la décomptabilisation des soldes de comptes de report réglementaires, exception faite des changements permis par les paragraphes 13 à 15. Toutefois, la présentation de ces montants doit être conforme aux dispositions en matière de présentation de la présente norme, ce qui peut amener l'entité à devoir apporter des modifications aux méthodes de présentation qu'elle appliquait selon son référentiel comptable antérieur (voir paragraphes 18 et 19).
- 12 L'entité doit appliquer les méthodes dont il est question au paragraphe 11 de la même manière dans les périodes ultérieures, exception faite des changements permis par les paragraphes 13 à 15.

Changements de méthodes comptables

- 13 L'entité ne doit pas changer ses méthodes comptables en vue de commencer à comptabiliser des soldes de comptes de report réglementaires. L'entité peut changer ses méthodes de comptabilisation, d'évaluation, de dépréciation et de décomptabilisation des soldes de comptes de report réglementaires seulement si, pour les besoins de prise de décisions économiques des utilisateurs, le changement rend les états financiers plus pertinents et ne les rend pas moins fiables¹, ou les rend plus fiables et pas moins pertinents par rapport à ces besoins. L'entité doit juger de la pertinence et de la fiabilité d'après les critères du paragraphe 10 d'IAS 8.
- 14 La présente norme n'exempte pas les entités de l'application du paragraphe 10 ou des paragraphes 14 et 15 d'IAS 8 en cas de changements de méthodes comptables. Pour justifier le changement de ses méthodes comptables relatives aux soldes de comptes de report réglementaires, l'entité doit pouvoir montrer que le changement conduit à ce que les états financiers répondent mieux aux critères du paragraphe 10 d'IAS 8. Toutefois, il n'est pas nécessaire que le changement assure une conformité totale avec ces critères pour la comptabilisation, l'évaluation, la dépréciation et la décomptabilisation des soldes de comptes de report réglementaires.
- 15 Les paragraphes 13 et 14 s'appliquent à la fois aux changements apportés lors de l'application initiale de la présente norme et aux changements apportés dans les périodes ultérieures.

¹ En septembre 2010, l'IASB a remplacé le *Cadre pour la préparation et la présentation des états financiers* par le *Cadre conceptuel de l'information financière*. Ce dernier emploie l'expression « image fidèle », qui englobe les caractéristiques principales de la notion de « fiabilité » au sens de l'ancien *Cadre*. Les dispositions du paragraphe 13 de la présente norme se fondent sur celles d'IAS 8, où le terme « fiable » est encore utilisé.

Interaction avec d'autres normes

- 16 **Toutes les exceptions, les exemptions et les exigences supplémentaires particulières liées à l'interaction de la présente norme avec d'autres normes se trouvent dans la présente norme (voir paragraphes B7 à B28). En l'absence d'une telle exception, exemption ou exigence supplémentaire, les autres normes s'appliquent aux soldes de comptes de report réglementaires de la même manière qu'aux actifs, aux passifs, aux produits et aux charges comptabilisés selon les autres normes.**
- 17 Dans certaines situations, il pourrait être nécessaire, pour refléter adéquatement dans les états financiers un solde de compte de report réglementaire évalué selon les méthodes comptables de l'entité établies conformément aux paragraphes 11 et 12, d'appliquer une autre norme à ce solde de compte. Par exemple, l'entité pourrait exercer des activités à tarifs réglementés dans un pays étranger, qui donneraient lieu à des opérations et à des soldes de comptes de report réglementaires libellés dans une monnaie autre que la monnaie fonctionnelle de l'entité présentant l'information financière. Ces soldes de comptes de report réglementaires et les mouvements de ces soldes seraient convertis conformément à IAS 21 *Effets des variations des cours des monnaies étrangères*.

Présentation

Changements dans la présentation

- 18 La présente norme établit, aux paragraphes 20 à 26, des dispositions en matière de présentation pour les soldes de comptes de report réglementaires qui sont comptabilisés selon les paragraphes 11 et 12. Lorsque la présente norme est appliquée, les soldes de comptes de report réglementaires sont comptabilisés dans l'état de la situation financière en sus des actifs et des passifs comptabilisés conformément aux autres normes. Ces dispositions en matière de présentation permettent d'isoler l'incidence de la comptabilisation des soldes de comptes de report réglementaires par rapport aux dispositions des autres normes.
- 19 Outre les éléments qui doivent être présentés dans l'état de la situation financière et dans l'état ou les états du résultat net et des autres éléments du résultat global conformément à IAS 1 *Présentation des états financiers*, l'entité qui applique la présente norme doit présenter tous les soldes de comptes de report réglementaires et les mouvements de ces soldes conformément aux paragraphes 20 à 26.

Classement des soldes de comptes de report réglementaires

- 20 **L'entité doit présenter dans des postes distincts de l'état de la situation financière :**
- (a) le total de tous les soldes débiteurs de comptes de report réglementaires ;
 - (b) le total de tous les soldes créditeurs de comptes de report réglementaires.
- 21 **Lorsque l'entité présente séparément les actifs courants et non courants et les passifs courants et non courants dans son état de la situation financière, elle ne doit pas classer les totaux des soldes de comptes de report réglementaires dans les éléments courants ou non courants. Les postes distincts exigés au paragraphe 20 doivent plutôt être isolés des actifs et des passifs présentés conformément aux autres normes, par le recours à des totaux partiels présentés avant les soldes de comptes de report réglementaires.**

Classement des mouvements des soldes de comptes de report réglementaires

- 22 **Une entité doit présenter, dans la section des autres éléments du résultat global de l'état du résultat net et des autres éléments du résultat global, le mouvement net pour la période de tous les soldes de comptes de report réglementaires qui se rattachent aux éléments comptabilisés dans les autres éléments du résultat global. Des postes distincts doivent être utilisés pour présenter le mouvement net lié à des éléments qui, conformément aux autres normes :**
- (a) ne seront pas reclassés ultérieurement en résultat net ;
 - (b) seront reclassés ultérieurement en résultat net lorsque certaines conditions seront remplies.
- 23 **L'entité doit présenter dans un poste distinct, dans la section du résultat net de l'état du résultat net et des autres éléments du résultat global ou dans l'état du résultat net séparé, le mouvement net**

restant de tous les soldes de comptes de report réglementaires pour la période, exception faite des mouvements, comme ceux qui résultent d'acquisitions, dont il n'est pas tenu compte dans le résultat net. Ce poste distinct doit être isolé des produits et des charges présentés conformément aux autres normes, par le recours à un total partiel présenté avant le mouvement net des soldes de comptes de report réglementaires.

- 24 L'entité qui comptabilise un actif (passif) d'impôt différé par suite de la comptabilisation de soldes de comptes de report réglementaires doit présenter cet actif (ce passif) et le mouvement s'y rapportant avec les soldes de comptes de report réglementaires connexes et les mouvements de ces soldes plutôt que dans le total présenté selon les dispositions d'IAS 12 *Impôts sur le résultat* concernant l'actif (le passif) d'impôt différé et la charge (le produit) d'impôt (voir paragraphes B9 à B12).
- 25 Lorsque l'entité présente une activité abandonnée ou un groupe destiné à être cédé selon IFRS 5 *Actifs non courants détenus en vue de la vente et activités abandonnées*, elle doit présenter les soldes de comptes de report réglementaires s'y rapportant, ainsi que le mouvement net de ces soldes, le cas échéant, avec les soldes des comptes de report réglementaires et les mouvements de ces soldes plutôt que dans les groupes destinés à être cédés ou dans les activités abandonnées (voir paragraphes B19 à B22).
- 26 Lorsque l'entité présente son résultat par action selon IAS 33 *Résultat par action*, elle doit présenter un résultat par action de base et un résultat par action dilué supplémentaires, calculés à partir des montants de résultat requis selon IAS 33, mais exclusion faite des mouvements des soldes de comptes de report réglementaires (voir paragraphes B13 et B14).

Informations à fournir

Objectif

- 27 **L'entité qui choisit d'appliquer la présente norme doit fournir des informations qui permettent aux utilisateurs d'apprécier :**
- (a) **la nature et les risques de la réglementation des tarifs qui fixe le prix que l'entité peut demander à ses clients pour les biens et les services qu'elle leur fournit ;**
 - (b) **les incidences de la réglementation des tarifs sur sa situation financière, sa performance financière et ses flux de trésorerie.**
- 28 Si l'une des informations énoncées aux paragraphes 30 à 36 n'est pas considérée comme pertinente eu égard aux objectifs du paragraphe 27, cette information peut être omise des états financiers. Si les informations fournies conformément aux paragraphes 30 à 36 sont insuffisantes pour satisfaire aux objectifs du paragraphe 27, l'entité doit fournir les informations supplémentaires nécessaires pour répondre à ces objectifs.
- 29 Pour répondre aux objectifs énoncés au paragraphe 27, l'entité doit considérer tous les facteurs ci-dessous :
- (a) le niveau de détail nécessaire pour satisfaire aux obligations d'information ;
 - (b) l'importance à accorder à chacune des diverses obligations ;
 - (c) le degré de regroupement ou de ventilation nécessaire ;
 - (d) le besoin, pour les utilisateurs des états financiers, d'obtenir des informations supplémentaires pour évaluer les informations quantitatives fournies.

Explication des activités assujetties à la réglementation des tarifs

- 30 Pour aider l'utilisateur des états financiers à comprendre la nature et les risques des activités à tarifs réglementés de l'entité, cette dernière doit, pour chaque type d'activité à tarifs réglementés :
- (a) fournir une brève description de la nature et de l'étendue de l'activité à tarifs réglementés et de la nature de la procédure réglementaire d'établissement des tarifs ;
 - (b) nommer l'autorité ou les autorités de réglementation des tarifs et, si ces autorités de réglementation sont des parties liées (au sens donné à ce terme dans IAS 24 *Information relative aux parties liées*), mentionner ce fait et indiquer en quoi il s'agit de parties liées ;
 - (c) indiquer l'incidence des risques et de l'incertitude sur le recouvrement futur du solde débiteur de chaque catégorie de comptes de report réglementaires (c'est-à-dire de chaque type de coût ou de

produit) ou sur la résorption future du solde créditeur de chaque catégorie de comptes de report réglementaires, par exemple :

- (i) du risque lié à la demande (par exemple, les changements dans les attitudes des consommateurs, la disponibilité des autres sources d'approvisionnement ou l'intensité de la concurrence) ;
- (ii) du risque lié à la réglementation (par exemple, la présentation ou l'approbation d'une demande d'établissement de tarif, ou les anticipations de l'entité concernant les interventions futures de l'autorité de réglementation) ;
- (iii) d'autres risques (par exemple, le risque de change ou les autres risques de marché).

31 Les informations requises au paragraphe 30 doivent être fournies directement dans les notes des états financiers ou être incorporées dans ces derniers par renvoi à un autre document, tel qu'un rapport de gestion ou un rapport sur les risques, qui est consultable par les utilisateurs des états financiers aux mêmes conditions que les états financiers et en même temps. Si ces informations ne sont pas fournies directement dans les états financiers ou incorporées par renvoi, les états financiers sont incomplets.

Explication des montants comptabilisés

32 L'entité doit indiquer la base sur laquelle elle comptabilise et décomptabilise les soldes de comptes de report réglementaires ainsi que les modalités de leur évaluation initiale et ultérieure, y compris la façon dont elle en apprécie la recouvrabilité et en impute les pertes de valeur, le cas échéant.

33 Pour chaque type d'activité à tarifs réglementés, l'entité doit fournir les informations ci-après pour chaque catégorie de soldes de comptes de report réglementaires :

- (a) un rapprochement, présenté sous forme de tableau, à moins qu'une autre forme ne soit plus appropriée, de la valeur comptable à l'ouverture et à la clôture de la période. L'entité doit faire appel au jugement pour déterminer le niveau de détail nécessaire (voir paragraphes 28 et 29), mais les composantes suivantes sont généralement pertinentes :
 - (i) les montants comptabilisés dans l'état de la situation financière dans la période considérée à titre de soldes de comptes de report réglementaires ;
 - (ii) les montants comptabilisés dans l'état ou dans les états du résultat net et des autres éléments du résultat global relativement aux soldes qui ont été recouverts (parfois décrits comme « amortis ») ou se sont résorbés dans la période considérée ;
 - (iii) les autres montants, indiqués séparément, qui ont eu une incidence sur les soldes de comptes de report réglementaires, comme les dépréciations, les éléments acquis ou pris en charge dans un regroupement d'entreprises, les éléments cédés ou encore les effets des variations des cours des monnaies étrangères ou des taux d'actualisation ;
- (b) le taux de rendement ou le taux d'actualisation (y compris un taux nul ou un intervalle de taux, s'il y a lieu) utilisé pour refléter la valeur temps de l'argent qui s'applique à chaque catégorie de comptes de report réglementaires ;
- (c) les périodes restantes sur lesquelles l'entité s'attend à recouvrer (ou à amortir) la valeur comptable du solde débiteur de chaque catégorie de comptes de report réglementaires ou à voir se résorber le solde créditeur de chaque catégorie de comptes de report réglementaires.

34 Lorsque la réglementation des tarifs a une incidence sur le montant et le moment de la comptabilisation de la charge (du produit) d'impôt sur le résultat, l'entité doit indiquer les effets de la réglementation des tarifs sur le montant de l'impôt exigible et de l'impôt différé comptabilisés. De plus, l'entité doit présenter séparément tout solde de compte de report réglementaire se rapportant à l'impôt et tout mouvement de ce solde.

35 Lorsque l'entité fournit des informations selon IFRS 12 *Informations à fournir sur les intérêts détenus dans d'autres entités* au sujet d'un intérêt dans une filiale, une entreprise associée ou une coentreprise qui exerce des activités à tarifs réglementés et pour laquelle des soldes de comptes de report réglementaires sont comptabilisés selon la présente norme, elle doit indiquer les montants inclus, relativement à ces intérêts, au titre des soldes débiteurs et créditeurs de comptes de report réglementaires et des mouvements nets de ces soldes (voir paragraphes B25 à B28).

36 Lorsque l'entité conclut qu'un solde de compte de report réglementaire n'est plus entièrement recouvrable ou résorbable, elle doit le mentionner et indiquer la raison pour laquelle le solde n'est plus recouvrable ou résorbable ainsi que le montant dont il a été réduit.

Annexe A Définitions

La présente annexe fait partie intégrante de la norme.

activités à tarifs réglementés	Activités d'une entité qui sont assujetties à la réglementation des tarifs .
autorité de réglementation des tarifs	Organisme habilité par un texte de loi ou un règlement à établir des tarifs ou un éventail de tarifs que l'entité doit respecter. L' autorité de réglementation des tarifs peut être un organisme tiers ou une partie liée, y compris le propre conseil d'administration de l'entité, si ce conseil est tenu par un texte de loi ou un règlement d'établir les tarifs à la fois dans l'intérêt des clients et pour assurer la viabilité financière générale de l'entité.
nouvel adoptant	Entité qui présente ses premiers états financiers IFRS .
premiers états financiers IFRS	Premiers états financiers annuels dans lesquels une entité adopte les Normes internationales d'information financière (IFRS), par une déclaration explicite et sans réserve de conformité aux IFRS.
référentiel comptable antérieur	Référentiel comptable qu'un nouvel adoptant utilisait juste avant d'adopter les IFRS.
réglementation des tarifs	Cadre servant à établir les prix pouvant être exigés des clients pour des biens ou des services et soumis à la surveillance et/ou à l'approbation d'une autorité de réglementation des tarifs .
solde de compte de report réglementaire	Solde d'un compte de charge ou de produit qui ne serait pas comptabilisé à titre d'actif ou de passif selon les autres normes, mais qui peut faire l'objet d'un report parce qu'il est pris en compte ou qu'il est prévu qu'il soit pris en compte par l' autorité de réglementation des tarifs dans l'établissement des tarifs pouvant être exigés des clients.

Annexe B

Guide d'application

La présente annexe fait partie intégrante de la norme.

Activités à tarifs réglementés

- B1 Traditionnellement, la réglementation des tarifs s'appliquait à l'ensemble des activités d'une entité. Toutefois, du fait des acquisitions, de la diversification et de la déréglementation, il est maintenant possible que la réglementation des tarifs ne s'applique qu'à certaines des activités d'une entité, de sorte que celle-ci peut exercer à la fois des activités à tarifs réglementés et des activités à tarifs non réglementés. La présente norme s'applique uniquement aux activités à tarifs réglementés faisant l'objet de restrictions légales ou réglementaires mises en œuvre par une autorité de réglementation des tarifs, sans égard au type d'entité qui réalise ces activités ou à son secteur d'activité.
- B2 L'entité ne doit pas appliquer la présente norme aux activités autoréglementées, c'est-à-dire aux activités qui ne sont pas assujetties à un cadre de tarification soumis à la surveillance et/ou à l'approbation d'une autorité de réglementation des tarifs. Cela n'empêche toutefois pas l'entité d'appliquer la présente norme lorsque :
- (a) les tarifs sont établis par l'organe de direction de l'entité ou par une partie liée, à la fois dans l'intérêt des clients et pour assurer la viabilité financière générale de l'entité, à l'intérieur d'un cadre de tarification spécifié ;
 - (b) ce cadre de tarification est soumis à la surveillance et/ou à l'approbation d'un organisme habilité par un texte de loi ou un règlement.

Maintien des méthodes comptables existantes

- B3 Aux fins de la présente norme, un solde de compte de report réglementaire est défini comme étant le solde d'un compte de charge ou de produit qui ne serait pas comptabilisé à titre d'actif ou de passif selon les autres normes, mais qui peut faire l'objet d'un report parce qu'il est pris en compte ou qu'il est prévu qu'il soit pris en compte par l'autorité de réglementation des tarifs dans l'établissement des tarifs pouvant être exigés des clients. Certains éléments de charges ou de produits peuvent ne pas être pris en compte dans les tarifs réglementés parce que, par exemple, il est prévu que ces montants ne seront pas acceptés par l'autorité de réglementation des tarifs ou parce qu'ils ne font pas partie du champ d'application de la réglementation des tarifs. En conséquence, ces éléments sont comptabilisés en produits ou en charges lorsqu'ils sont engagés, à moins qu'une autre norme permette ou exige qu'ils soient incorporés dans la valeur comptable d'un actif ou d'un passif.
- B4 Dans certains cas, les autres normes interdisent explicitement à l'entité de comptabiliser dans l'état de la situation financière des soldes de comptes de report réglementaires qu'il lui aurait été possible de comptabiliser séparément ou d'inclure dans un poste comme celui des immobilisations corporelles selon les méthodes conformes à son référentiel comptable antérieur. Toutefois, selon le paragraphe 11 de la présente norme, l'entité qui choisit d'appliquer la présente norme pour ses premiers états financiers IFRS applique l'exemption du paragraphe 11 d'IAS 8 afin de continuer d'appliquer les méthodes conformes à son référentiel comptable antérieur pour la comptabilisation, l'évaluation, la dépréciation et la décomptabilisation des soldes de comptes de report réglementaires. Ces méthodes comptables peuvent consister, par exemple :
- (a) à comptabiliser un solde débiteur de compte de report réglementaire lorsque l'entité a le droit, du fait des interventions effectives ou attendues de l'autorité de réglementation des tarifs, de hausser les tarifs des périodes futures pour recouvrer les coûts autorisés (c'est-à-dire les coûts dont le tarif réglementé vise à assurer le recouvrement) ;
 - (b) à comptabiliser en tant que solde débiteur ou créditeur de compte de report réglementaire l'équivalent de la perte ou du profit sur la cession ou la mise hors service d'une immobilisation corporelle ou incorporelle, dont le recouvrement ou la résorption est attendu par le truchement des tarifs futurs ;

- (c) à comptabiliser un solde créditeur de compte de report réglementaire lorsque l'entité est tenue, du fait des interventions effectives ou attendues de l'autorité de réglementation des tarifs, de réduire les tarifs des périodes futures de manière à ce que se résorbent les excédents de recouvrement de coûts autorisés (soit les montants en excédent du montant recouvrable spécifié par l'autorité de réglementation des tarifs) ;
- (d) à évaluer les soldes de comptes de report réglementaires sur une base non actualisée ou encore sur une base actualisée selon le taux d'intérêt ou d'actualisation spécifié par l'autorité de réglementation des tarifs.

B5 Voici des exemples de types de coûts que les autorités de réglementation des tarifs pourraient autoriser par leurs décisions en matière d'établissement des tarifs et que l'entité pourrait, par le fait même, comptabiliser dans ses comptes de report réglementaires :

- (i) écarts sur volume ou sur prix d'achat ;
- (ii) coûts des initiatives approuvées en matière d'« énergie verte » (en sus des montants incorporés dans le coût des immobilisations corporelles selon IAS 16 *Immobilisations corporelles*) ;
- (iii) coûts indirects non spécifiques qui sont traités comme des dépenses en capital aux fins de la réglementation des tarifs (mais qui, selon IAS 16, ne peuvent être incorporés dans le coût d'une immobilisation corporelle) ;
- (iv) coûts d'annulation de projet ;
- (v) coûts de dégâts dus aux intempéries ;
- (vi) intérêts réputés (y compris les montants autorisés au titre du rendement sur les capitaux propres pour les fonds utilisés pendant la construction et au titre des emprunts).

B6 Les soldes de comptes de report réglementaires représentent habituellement des écarts temporaires entre la comptabilisation d'éléments de produits ou de charges à des fins réglementaires et leur comptabilisation à des fins de présentation de l'information financière. Lorsque l'entité change une de ses méthodes comptables lors de la première application des IFRS ou d'une norme nouvelle ou révisée, il peut en résulter des écarts temporaires nouveaux ou révisés donnant naissance à des soldes de comptes de report réglementaires nouveaux ou révisés. L'interdiction du paragraphe 13, qui empêche l'entité de changer ses méthodes comptables en vue de commencer à comptabiliser des soldes de comptes de report réglementaires, ne vise pas la comptabilisation de soldes de comptes de report réglementaires nouveaux ou révisés par suite d'autres changements de méthodes comptables imposés par les IFRS. En effet, la comptabilisation de soldes de comptes de report réglementaires pour tenir compte de ces écarts temporaires serait cohérente avec la méthode de comptabilisation existante appliquée selon le paragraphe 11 et ne constituerait pas l'introduction d'une nouvelle méthode comptable. De même, le paragraphe 13 n'interdit pas la comptabilisation de soldes de comptes de report réglementaires qui résultent d'écarts temporaires qui n'existaient pas immédiatement avant la date de transition aux IFRS, mais qui cadrent avec les méthodes comptables de l'entité établies selon le paragraphe 11 (par exemple, en ce qui concerne les coûts de dégâts dus aux intempéries).

Applicabilité des autres normes

B7 L'entité qui est comprise dans le champ d'application de la présente norme et qui décide de l'appliquer doit continuer d'appliquer les méthodes conformes à son référentiel comptable antérieur pour la comptabilisation, l'évaluation, la dépréciation et la décomptabilisation des soldes de comptes de report réglementaires. Toutefois, les paragraphes 16 et 17 précisent que, dans certaines situations, il pourrait être nécessaire d'appliquer également d'autres normes afin de refléter de façon appropriée les comptes de report réglementaires dans les états financiers. Les paragraphes qui suivent donnent un aperçu des interactions de certaines de ces autres normes avec les exigences de la présente norme, notamment en précisant les exceptions et exemptions particulières des autres normes ainsi que les exigences supplémentaires en matière de présentation et d'information qui devraient être applicables.

Application d'IAS 10 *Événements postérieurs à la date de clôture*

B8 Il peut arriver que l'entité doive avoir recours à des estimations et à des hypothèses pour comptabiliser et évaluer ses soldes de comptes de report réglementaires. Lorsque des événements surviennent entre la fin de la période et la date de l'autorisation de publication des états financiers, l'entité doit appliquer IAS 10 pour déterminer si ces estimations et hypothèses doivent être ajustées de manière à refléter ces événements.

Application d'IAS 12 *Impôts sur le résultat*

- B9 IAS 12 impose aux entités, à quelques légères exceptions près, de comptabiliser un passif d'impôt différé ou (sous réserve de certaines conditions) un actif d'impôt différé pour toute différence temporaire. L'entité à tarifs réglementés doit appliquer IAS 12 à toutes ses activités, y compris les activités à tarifs réglementés, pour déterminer le montant d'impôt à comptabiliser.
- B10 Selon certains régimes de réglementation des tarifs, l'autorité de réglementation des tarifs permet ou impose à l'entité de hausser ses tarifs futurs pour recouvrer une partie ou la totalité de sa charge d'impôt sur le résultat. Dans ces circonstances, l'entité peut donc, conformément à ses méthodes comptables établies selon les paragraphes 11 et 12, être amenée à comptabiliser dans son état de la situation financière un solde de compte de report réglementaire au titre de l'impôt sur le résultat. La comptabilisation de ce solde de compte de report réglementaire au titre de l'impôt sur le résultat pourrait elle-même créer une différence temporaire additionnelle à l'égard de laquelle un autre montant d'impôt différé serait comptabilisé.
- B11 Nonobstant les dispositions en matière de présentation et d'information à fournir d'IAS 12, l'entité qui comptabilise un actif ou un passif d'impôt différé par suite de la comptabilisation de soldes de comptes de report réglementaires ne doit pas inclure ce montant d'impôt différé dans le total des soldes d'actif (de passif) d'impôt différé. Elle doit plutôt présenter l'actif (le passif) d'impôt différé résultant de la comptabilisation de soldes de comptes de report réglementaires :
- (a) soit dans les postes présentés au titre des soldes débiteurs et créditeurs de comptes de report réglementaires ;
 - (b) soit comme poste distinct, voisin du solde débiteur ou créditeur de compte de report réglementaire auquel il se rapporte.
- B12 De même, l'entité qui comptabilise le mouvement d'un actif (passif) d'impôt différé résultant de la comptabilisation de soldes de comptes de report réglementaires ne doit pas inclure ce mouvement dans le poste de la charge (du produit) d'impôt présenté dans l'état ou les états du résultat net et des autres éléments du résultat global conformément à IAS 12. Elle doit plutôt présenter le mouvement de l'actif (du passif) d'impôt différé résultant de la comptabilisation de soldes de comptes de report réglementaires :
- (a) soit dans les postes présentés dans l'état ou les états du résultat net et des autres éléments du résultat global au titre des mouvements des soldes de comptes de report réglementaires ;
 - (b) soit comme poste distinct, voisin des postes présentés dans l'état ou les états du résultat net et des autres éléments du résultat global au titre des mouvements des soldes de comptes de report réglementaires.

Application d'IAS 33 *Résultat par action*

- B13 Le paragraphe 66 d'IAS 33 impose à certaines entités de présenter dans l'état du résultat net et des autres éléments du résultat global le résultat de base et le résultat dilué par action pour le résultat net des activités poursuivies et pour le résultat net attribuable aux porteurs d'actions ordinaires de l'entité mère. En outre, le paragraphe 68 d'IAS 33 impose à l'entité qui présente une activité abandonnée d'indiquer, soit dans l'état du résultat net et des autres éléments du résultat global, soit dans les notes, le résultat de base et le résultat dilué par action pour l'activité abandonnée.
- B14 Pour chaque montant de résultat par action présenté selon IAS 33, l'entité qui applique la présente norme doit présenter un résultat par action de base et un résultat par action dilué supplémentaires qui sont calculés de la même manière que les autres, si ce n'est du fait qu'ils excluent le mouvement net des soldes de comptes de report réglementaires. Conformément aux dispositions du paragraphe 73 d'IAS 33, l'entité doit présenter les montants de résultat par action requis selon le paragraphe 26 de la présente norme en leur donnant la même importance que ce qu'exige IAS 33 à cet égard, pour toutes les périodes pour lesquelles ils sont présentés.

Application d'IAS 36 *Dépréciation d'actifs*

- B15 Les paragraphes 11 et 12 imposent à l'entité de continuer d'appliquer les méthodes conformes à son référentiel comptable antérieur aux fins de la détermination, de la comptabilisation, de l'évaluation et de la reprise de toute dépréciation des soldes de comptes de report réglementaires qu'elle a comptabilisés. IAS 36 ne s'applique donc pas aux soldes de comptes de report réglementaires comptabilisés pris isolément.
- B16 Toutefois, l'entité pourrait être tenue selon IAS 36 de soumettre à un test de dépréciation une unité génératrice de trésorerie (UGT) qui comprend des soldes de comptes de report réglementaires. Ce test peut

être requis du fait que l'UGT comprend un goodwill, ou qu'un ou plusieurs indices de dépréciation décrits dans IAS 36 ont été observés en ce qui concerne cette UGT, auxquels cas les paragraphes 74 à 79 d'IAS 36 contiennent des indications concernant la détermination de la valeur recouvrable et de la valeur comptable de l'UGT. L'entité doit appliquer ces indications pour déterminer si des soldes de comptes de report réglementaires comptabilisés sont à inclure dans la valeur comptable de l'UGT aux fins du test de dépréciation, puis appliquer à toute perte de valeur comptabilisée conséquemment à ce test les dispositions d'IAS 36 venant à la suite.

Application d'IFRS 3 Regroupements d'entreprises

- B17 Le principe fondamental d'IFRS 3 est que l'acquéreur d'une entreprise comptabilise les actifs acquis et les passifs repris à leurs justes valeurs à la date d'acquisition. IFRS 3 prévoit toutefois des exceptions limitées à ses principes de comptabilisation et d'évaluation. Le paragraphe B18 de la présente norme prévoit une exception supplémentaire.
- B18 Les paragraphes 11 et 12 imposent à l'entité de continuer d'appliquer les méthodes conformes à son référentiel comptable antérieur pour la comptabilisation, l'évaluation, la dépréciation et la décomptabilisation des soldes de comptes de report réglementaires. En conséquence, si l'entité fait l'acquisition d'une entreprise, elle doit appliquer, dans ses états financiers consolidés, les méthodes comptables qu'elle a établies selon les paragraphes 11 et 12 aux fins de la comptabilisation et de l'évaluation des soldes de comptes de report réglementaires de l'entreprise acquise à la date d'acquisition. Ces soldes doivent être comptabilisés dans les états financiers consolidés de l'acquéreur conformément aux méthodes comptables de ce dernier, que l'entreprise acquise les comptabilise ou non dans ses propres états financiers.

Application d'IFRS 5 Actifs non courants détenus en vue de la vente et activités abandonnées

- B19 Les paragraphes 11 et 12 imposent à l'entité de continuer d'appliquer les méthodes conformes à son référentiel comptable antérieur pour la comptabilisation, l'évaluation, la dépréciation et la décomptabilisation des soldes de comptes de report réglementaires. En conséquence, les dispositions en matière d'évaluation d'IFRS 5 ne s'appliquent pas aux soldes de comptes de report réglementaires comptabilisés.
- B20 Le paragraphe 33 d'IFRS 5 impose la présentation d'un montant unique au titre des activités abandonnées dans l'état ou les états du résultat net et des autres éléments du résultat global. Nonobstant les exigences de ce paragraphe, lorsque l'entité qui choisit d'appliquer la présente norme présente une activité abandonnée, elle ne doit pas inclure le mouvement des soldes de comptes de report réglementaires qui découlent des activités à tarifs réglementés abandonnées dans les postes requis selon le paragraphe 33 d'IFRS 5. Elle doit plutôt présenter le mouvement de ces soldes :
- (a) soit dans le poste présenté au titre des mouvements des soldes de comptes de report réglementaires liés au résultat net ;
 - (b) soit comme poste distinct, voisin du poste présenté au titre des mouvements des soldes de comptes de report réglementaires liés au résultat net.
- B21 De même, nonobstant les exigences du paragraphe 38 d'IFRS 5, l'entité qui présente un groupe destiné à être cédé ne doit pas inclure le montant total des soldes débiteurs et créditeurs de comptes de report réglementaires qui se rapportent au groupe destiné à être cédé dans les postes requis selon le paragraphe 38 d'IFRS 5. Elle doit plutôt présenter le montant total de ces soldes :
- (a) soit dans les postes présentés au titre des soldes débiteurs et créditeurs de comptes de report réglementaires ;
 - (b) soit comme postes distincts, voisins des autres soldes débiteurs et créditeurs de comptes de report réglementaires.
- B22 Si l'entité choisit d'inclure les soldes de comptes de report réglementaires liés à un groupe destiné à être cédé ou à une activité abandonnée, ainsi que le mouvement de ces soldes, dans les postes présentés au titre des comptes de report réglementaires de même nature, elle pourrait devoir les présenter séparément dans l'analyse des postes présentés au titre des comptes de report réglementaires décrite au paragraphe 33 de la présente norme.

Application d'IFRS 10 États financiers consolidés et d'IAS 28 Participations dans des entreprises associées et des coentreprises

- B23 Selon le paragraphe 19 d'IFRS 10, « la société mère doit préparer des états financiers consolidés en utilisant des méthodes comptables uniformes pour les transactions et événements semblables se produisant dans des circonstances similaires ». Selon le paragraphe 8 de la présente norme, l'entité qui entre dans le champ d'application de la présente norme et qui choisit de l'appliquer doit en appliquer toutes les dispositions à tous les soldes de comptes de report réglementaires résultant de ses activités à tarifs réglementés. En conséquence, si la société mère comptabilise des soldes de comptes de report réglementaires dans ses états financiers consolidés selon la présente norme, elle doit appliquer les mêmes méthodes comptables aux soldes de comptes de report réglementaires de toutes ses filiales. Cette disposition s'applique, que les filiales comptabilisent ou non ces soldes dans leurs propres états financiers.
- B24 De même, selon les paragraphes 35 et 36 d'IAS 28, aux fins de l'application de la méthode de la mise en équivalence, « les états financiers de l'investisseur doivent être établis en utilisant des méthodes comptables uniformes pour des transactions et événements semblables se produisant dans des circonstances similaires ». En conséquence, des ajustements sont apportés pour rendre les méthodes de comptabilisation, d'évaluation, de dépréciation et de décomptabilisation des soldes de comptes de report réglementaires de l'entreprise associée ou de la coentreprise conformes à celles de l'investisseur aux fins de l'application de la méthode de la mise en équivalence.

Application d'IFRS 12 Informations à fournir sur les intérêts détenus dans d'autres entités

- B25 Le paragraphe 12(e) d'IFRS 12 impose à l'entité d'indiquer, pour chacune de ses filiales dans lesquelles les participations ne donnant pas le contrôle sont significatives par rapport à l'entité présentant l'information financière, le résultat net attribué aux participations ne donnant pas le contrôle de la filiale au cours de la période. L'entité qui comptabilise des soldes de comptes de report réglementaires selon la présente norme doit indiquer le mouvement net des soldes de comptes de report réglementaires qui est inclus dans les montants qu'elle est tenue d'indiquer selon le paragraphe 12(e) d'IFRS 12.
- B26 Le paragraphe 12(g) d'IFRS 12 impose à l'entité d'indiquer, pour chacune de ses filiales dans lesquelles les participations ne donnant pas le contrôle sont significatives par rapport à l'entité présentant l'information financière, les informations financières résumées concernant la filiale qui sont spécifiées au paragraphe B10 d'IFRS 12. De même, le paragraphe 21(b)(ii) d'IFRS 12 impose à l'entité d'indiquer, pour chaque coentreprise ou entreprise associée qui est significative par rapport à l'entité présentant l'information financière, les informations financières résumées concernant la coentreprise ou l'entreprise associée qui sont spécifiées aux paragraphes B12 et B13 d'IFRS 12. Le paragraphe B16 d'IFRS 12 fait état des informations financières résumées que l'entité est tenue de fournir selon le paragraphe 21(c) d'IFRS 12 pour toutes les entreprises associées et coentreprises qui ne sont pas individuellement significatives.
- B27 Outre les informations énoncées aux paragraphes 12, 21, B10, B12 et B13 ainsi que B16 d'IFRS 12, l'entité qui comptabilise des soldes de comptes de report réglementaires selon la présente norme doit également indiquer le solde débiteur total des comptes de report réglementaires, le solde créditeur total des comptes de report réglementaires et le mouvement net de ces soldes, en séparant les montants comptabilisés dans le résultat net de ceux comptabilisés dans les autres éléments du résultat global, pour chaque entité à l'égard de laquelle les informations exigées par IFRS 12 doivent être fournies.
- B28 Le paragraphe 19 d'IFRS 12 fait état des informations que l'entité est tenue de fournir lorsqu'elle comptabilise un profit ou une perte calculé selon le paragraphe 25 d'IFRS 10 par suite de la perte du contrôle d'une filiale. Outre les informations exigées au paragraphe 19 d'IFRS 12, l'entité qui choisit d'appliquer la présente norme doit indiquer la partie de ce profit ou de cette perte qui est attribuable à la décomptabilisation des soldes de comptes de report réglementaires de l'ancienne filiale à la date de la perte du contrôle.

Annexe C

Date d'entrée en vigueur et dispositions transitoires

La présente annexe fait partie intégrante de la norme.

Date d'entrée en vigueur et dispositions transitoires

Date d'entrée en vigueur

- C1 L'entité doit appliquer la présente norme si ses premiers états financiers annuels IFRS couvrent une période ouverte à compter du 1^{er} janvier 2016. Une application anticipée est autorisée. Si l'entité applique la présente norme dans ses premiers états financiers annuels IFRS et que ceux-ci couvrent une période antérieure, elle doit l'indiquer.