

RÈGLEMENT (CE) N° 1260/2008 DE LA COMMISSION**du 10 décembre 2008****modifiant le règlement (CE) n° 1126/2008 de la Commission portant adoption de certaines normes comptables internationales conformément au règlement (CE) n° 1606/2002 du Parlement européen et du Conseil, pour ce qui concerne la norme comptable internationale IAS 23****(Texte présentant de l'intérêt pour l'EEE)**

LA COMMISSION DES COMMUNAUTÉS EUROPÉENNES,

vu le traité instituant la Communauté européenne,

vu le règlement (CE) n° 1606/2002 du Parlement européen et du Conseil du 19 juillet 2002 sur l'application des normes comptables internationales ⁽¹⁾, et notamment son article 3, paragraphe 1,

considérant ce qui suit:

- (1) Certaines normes comptables internationales et les interprétations s'y rapportant en vigueur au 15 octobre 2008 ont été adoptées par le règlement (CE) n° 1126/2008 de la Commission ⁽²⁾.
- (2) Le 29 mars 2007, le Conseil international des normes comptables (IASB) a publié une révision de la norme comptable internationale IAS 23 — Coûts d'emprunt (ci-après «norme IAS 23 révisée»). La norme IAS 23 révisée supprime la possibilité offerte par la norme IAS 23 de comptabiliser immédiatement en charges les coûts d'emprunt qui sont directement attribuables à l'acquisition, la construction ou la production d'un actif éligible. L'ensemble de ces coûts d'emprunt doit être incorporé dans le coût de l'actif. Les autres coûts d'emprunt doivent être comptabilisés en charges. La norme IAS 23 révisée annule et remplace la norme IAS 23 — Coûts d'emprunt (révisée en 1993).
- (3) La consultation du groupe d'experts techniques (TEG) du groupe consultatif pour l'information financière en Europe (EFRAG) a confirmé que la norme IAS 23 révisée satisfait aux conditions techniques d'adoption énoncées à l'article 3, paragraphe 2, du règlement (CE) n° 1606/2002. Conformément à la décision

2006/505/CE de la Commission du 14 juillet 2006 instituant un comité d'examen des avis sur les normes comptables destiné à conseiller la Commission sur l'objectivité et la neutralité des avis du groupe consultatif pour l'information financière en Europe (EFRAG) ⁽³⁾, le comité d'examen des avis sur les normes comptables a examiné l'avis de l'EFRAG sur l'adoption et a indiqué à la Commission européenne qu'il était équilibré et objectif.

- (4) Il convient donc de modifier le règlement (CE) n° 1126/2008 en conséquence.
- (5) Les mesures prévues au présent règlement sont conformes à l'avis du comité de réglementation comptable,

A ARRÊTÉ LE PRÉSENT RÈGLEMENT:

Article premier

À l'annexe du règlement (CE) n° 1126/2008, la norme comptable internationale IAS 23 — Coûts d'emprunt (révisée en 1993) est remplacée par la norme comptable internationale IAS 23 — Coûts d'emprunt (révisée en 2007) telle qu'elle figure à l'annexe du présent règlement.

Article 2

Les entreprises appliquent la norme IAS 23 (révisée en 2007), telle qu'elle figure à l'annexe du présent règlement, au plus tard à la date d'ouverture de leur premier exercice commençant après le 31 décembre 2008.

*Article 3*Le présent règlement entre en vigueur le troisième jour suivant celui de sa publication au *Journal officiel de l'Union européenne*.

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

Fait à Bruxelles, le 10 décembre 2008.

Par la Commission

Charlie McCREEVY

Membre de la Commission⁽¹⁾ JO L 243 du 11.9.2002, p. 1.⁽²⁾ JO L 320 du 29.11.2008, p. 1.⁽³⁾ JO L 199 du 21.7.2006, p. 33.

ANNEXE

Normes comptables internationales

IAS 23	IAS 23 <i>Coûts d'emprunt</i> (révisée en 2007)
--------	---

NORME COMPTABLE INTERNATIONALE 23***Coûts d'emprunt*****PRINCIPE DE BASE**

- 1 Les coûts d'emprunt qui sont directement attribuables à l'acquisition, la construction ou la production d'un actif qualifié font partie du coût de cet actif. Les autres coûts d'emprunt sont comptabilisés en charges.

CHAMP D'APPLICATION

- 2 Les entités doivent appliquer la présente Norme pour la comptabilisation des coûts d'emprunt.
- 3 La 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.
- 4 Les entités ne sont pas tenues d'appliquer la Norme aux coûts d'emprunt directement attribuables à l'acquisition, la construction ou la production:
- (a) d'un actif qualifié évalué à la juste valeur, par exemple un actif biologique; ou
 - (b) de stocks qui sont fabriqués ou autrement produits en grandes quantités, de façon répétitive.

DÉFINITIONS

- 5 La présente Norme utilise les termes suivants avec la signification indiquée ci-après:

Les *coûts d'emprunt* sont les intérêts et autres coûts qu'une entité encourt dans le cadre d'un emprunt de fonds.

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

- 6 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.
- 7 Suivant les circonstances, peut constituer un actif qualifié, l'un quelconque des actifs suivants:
- (a) stocks
 - (b) installations de fabrication
 - (c) installations de production d'énergie
 - (d) immobilisations incorporelles
 - (e) immeubles de placement.

Les actifs financiers, et les stocks qui sont fabriqués ou autrement produits sur une courte période ne sont pas des actifs qualifiés. Les actifs qui sont prêts à l'emploi ou à la vente au moment de leur acquisition ne sont pas des actifs qualifiés.

COMPTABILISATION

- 8 Les entités doivent inscrire à l'actif les coûts d'emprunt qui sont directement attribuables à l'acquisition, la construction ou la production d'un actif qualifié, comme un élément du coût de cet actif. Elles doivent comptabiliser les autres coûts d'emprunt en charges dans la période au cours de laquelle elles les encourrent.

- 9 Les coûts d'emprunt qui sont directement attribuables à l'acquisition, la construction ou la production d'un actif qualifié sont inclus 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'entité et que les coûts peuvent être évalués de façon fiable. Lorsqu'une entité applique IAS 29 *Information financière dans les économies hyperinflationnistes*, elle comptabilise en charges la partie des coûts d'emprunt qui compense l'inflation pendant la même période, conformément au paragraphe 21 de cette Norme.

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

- 10 Les coûts d'emprunt qui sont directement attribuables à l'acquisition, la construction ou la production d'un actif qualifié sont les coûts d'emprunt qui auraient pu être évités si la dépense relative à l'actif qualifié n'avait pas été faite. Lorsqu'une entité emprunte des fonds spécifiquement en vue de l'acquisition d'un actif qualifié particulier, les coûts d'emprunt qui sont liés directement à cet actif qualifié peuvent être aisément déterminés.
- 11 Il peut être difficile d'identifier une relation directe entre des emprunts particuliers et un actif qualifié et de déterminer les emprunts qui autrement auraient pu être évités. Une telle difficulté existe, par exemple, lorsque l'activité de financement d'une entité 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 entités 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. En conséquence, 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.
- 12 Dans la mesure où une entité emprunte des fonds spécifiquement en vue de l'obtention d'un actif qualifié, l'entité doit déterminer le montant des coûts d'emprunt incorporables au coût de l'actif comme étant égal aux coûts d'emprunt réels encourus sur cet emprunt au cours de la période, diminués de tout produit obtenu du placement temporaire de ces fonds empruntés.
- 13 Les accords de financement pour un actif qualifié peuvent avoir pour conséquence qu'une entité obtienne 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 qualifié. 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'une période, tout produit du placement acquis sur ces fonds est déduit des coûts d'emprunt encourus.
- 14 Dans la mesure où une entité emprunte des fonds de façon générale et les utilise en vue de l'obtention d'un actif qualifié, elle doit déterminer le montant des coûts d'emprunt incorporables au coût de l'actif en appliquant un taux de capitalisation aux dépenses relatives à cet actif. Ce taux de capitalisation doit être la moyenne pondérée des coûts d'emprunt applicables aux emprunts de l'entité en cours au titre de la période, autres que les emprunts contractés spécifiquement dans le but d'obtenir l'actif concerné. Le montant des coûts d'emprunt qu'une entité incorpore au coût de l'actif au cours d'une période donnée ne doit pas excéder le montant total des coûts d'emprunt qu'elle a encourus au cours de cette même période.
- 15 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.

Valeur comptable de l'actif qualifié supérieure à sa valeur recouvrable

- 16 Lorsque la valeur comptable ou le coût final attendu de l'actif qualifié est supérieur(e) à sa valeur recouvrable ou sa valeur réalisable nette, cette valeur comptable est dépréciée ou sortie du bilan selon les dispositions d'autres Normes. Dans certaines circonstances, le montant de la dépréciation ou de la sortie fait l'objet d'une reprise selon ces autres Normes.

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

- 17 Les entités doivent commencer à incorporer les coûts d'emprunt dans le coût d'un actif qualifié à la date de commencement. La date de commencement pour l'incorporation à l'actif est la date à laquelle l'entité remplit pour la première fois toutes les conditions suivantes:
- (a) elle encourt des dépenses pour l'actif;
 - (b) elle encourt des coûts d'emprunt; et
 - (c) elle entreprend des activités indispensables à la préparation de l'actif préalablement à son utilisation ou à sa vente.

- 18 Les dépenses relatives à un actif qualifié se limitent à celles qui ont eu pour résultat des paiements en trésorerie, des transferts d'autres actifs ou à la prise en charge 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'une période, 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 cette période.
- 19 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 de l'actif dans la période au cours de laquelle les opérations relatives à cet aménagement sont menées. En revanche, les coûts d'emprunt supportés lorsqu'un 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

- 20 Les entités doivent suspendre l'incorporation des coûts d'emprunt pendant les périodes longues au cours desquelles elles interrompent le développement actif d'un actif qualifié.
- 21 Une entité peut encourir des coûts d'emprunt pendant une longue période au cours de laquelle elle interromp les opérations nécessaires à la préparation d'un actif préalablement à son utilisation ou à sa vente prévue. De tels coûts correspondent au coût de détention d'actifs partiellement achevés et ne satisfont pas aux critères d'incorporation dans le coût d'un actif. Toutefois, normalement, une entité n'interrompt pas l'incorporation dans le coût d'un actif des coûts d'emprunt pendant une période au cours de laquelle elle exécute des travaux techniques et administratifs importants. Une entité n'interrompt pas davantage l'incorporation des coûts d'emprunt dans le coût d'un actif lorsqu'un délai temporaire est une étape nécessaire au processus de préparation de l'actif à son utilisation prévue ou à sa vente prévue. A titre d'exemple, l'incorporation au coût d'un actif se poursuit pendant la longue période au cours de laquelle le niveau élevé des eaux retarde la construction d'un pont, si ce niveau élevé est habituel pendant la période de construction dans la région géographique concernée.

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

- 22 Les entités doivent mettre fin à l'incorporation des coûts d'emprunt lorsque les activités indispensables à la préparation de l'actif préalablement à son utilisation ou sa vente prévue sont pratiquement toutes terminées.
- 23 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'un immeuble selon les spécifications de l'acheteur ou de l'utilisateur, restent à apporter, cela indique que les activités sont pratiquement toutes terminées.
- 24 Lorsqu'une entité termine la construction d'un actif qualifié par parties et que chacune des parties constitutives, dont la construction se poursuit, est utilisable indépendamment des autres, elle doit cesser d'incorporer les coûts d'emprunt dans le coût de cette partie lorsqu'elle termine pratiquement toutes les activités indispensables à la préparation de cette partie préalablement à son utilisation ou à sa vente prévue.
- 25 Un complexe immobilier comprenant plusieurs immeubles, dont chacun peut être utilisé individuellement, est un exemple d'actif qualifié 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 qualifié 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

- 26 Les entités doivent fournir les informations suivantes:
- (a) le montant des coûts d'emprunt incorporés dans le coût d'actifs au cours de la période; et
 - (b) le taux de capitalisation utilisé pour déterminer le montant des coûts d'emprunt pouvant être incorporés dans le coût d'actifs.

DISPOSITIONS TRANSITOIRES

- 27 Lorsque l'application de la présente Norme constitue un changement de méthode comptable, les entités doivent appliquer la Norme aux coûts d'emprunts relatifs aux actifs qualifiés pour lesquels la date de commencement pour l'incorporation à l'actif est postérieure ou égale à la date d'entrée en vigueur.
- 28 Toutefois, les entités peuvent désigner n'importe quelle date antérieure à la date d'entrée en vigueur et appliquer la Norme aux coûts d'emprunt relatifs à tous les actifs qualifiés pour lesquels la date de commencement pour l'incorporation à l'actif est postérieure ou égale à cette date.

DATE D'ENTRÉE EN VIGUEUR

- 29 Les entités doivent appliquer la présente Norme pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1^{er} janvier 2009. Une application anticipée est autorisée. Si une entité applique la présente Norme à compter d'une date antérieure au 1^{er} janvier 2009, elle doit l'indiquer.

RETRAIT DE IAS 23 (RÉVISÉE EN 1993)

- 30 La présente Norme remplace IAS 23 *Coûts d'emprunt* révisée en 1993.

Annexe

Amendements d'autres positions officielles

Les amendements figurant dans la présente annexe doivent être appliqués pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1^{er} janvier 2009. Si une entité applique la présente Norme pour une période antérieure, les amendements figurant dans la présente annexe doivent être appliqués à cette période antérieure. Dans les paragraphes modifiés, les passages nouveaux sont soulignés, et les passages supprimés sont barrés.

- A1 La Norme IFRS 1 *Première adoption des normes internationales d'information financière* a été modifiée comme décrit ci-après.

Les paragraphes 9, 12 et 13 sont modifiés, un titre et le paragraphe 25I sont insérés après le paragraphe 25H, et le paragraphe 47G est inséré, comme suit:

- «9 Les dispositions transitoires des autres Normes s'appliquent aux changements de méthode comptable réalisés par une entité qui applique déjà les IFRS; elles ne s'appliquent pas à la transition aux IFRS d'un *premier adoptant*, sauf dans les cas spécifiés aux paragraphes 25D, 25H, 25I, 34A et 34B.
- 12 La présente Norme établit deux catégories d'exceptions au principe selon lequel le premier bilan d'ouverture en IFRS d'une entité doit être conforme à chaque IFRS:
- (a) les paragraphes 13 à 25I et 36A à 36C prévoient des exemptions à certaines dispositions d'autres Normes.
- (b) les paragraphes 26 à 34B interdisent l'application rétrospective de certaines dispositions d'autres Normes.
- 13 Les entités peuvent décider d'utiliser une ou plusieurs des exemptions suivantes:
- (a) ...
- (l) évaluation à la juste valeur d'actifs financiers ou de passifs financiers lors de leur comptabilisation initiale (paragraphe 25G);
- (m) un actif financier ou une immobilisation incorporelle comptabilisée conformément à IFRIC 12 *Accords de concession de services* (paragraphe 25H); et
- (n) coûts d'emprunt (paragraphe 25I).

Les entités ne doivent pas appliquer ces exemptions à d'autres éléments par analogie.

Coûts d'emprunt

- 25I Un premier adoptant peut appliquer les dispositions transitoires visées aux paragraphes 27 et 28 de IAS 23 *Coûts d'emprunt*, telle que révisée en 2007. Dans ces paragraphes, les références à la date d'entrée en vigueur seront interprétées comme désignant le 1^{er} janvier 2009 ou la date de transition aux IFRS, si celle-ci est postérieure.
- 47G Les entités doivent appliquer les amendements énoncés aux paragraphes 13(n) et 25I pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1^{er} janvier 2009. Si une entité applique IAS 23 au titre d'une période antérieure, les amendements doivent être appliqués à cette période antérieure.»

- A2 Dans IAS 1 *Présentation des états financiers*, la dernière phrase du paragraphe 110 est supprimée.
- A3 Dans IAS 7 *Tableaux des flux de trésorerie*, le paragraphe 32 est modifié comme suit:
- «32 Le montant total des intérêts versés au cours d'une période est indiqué dans le tableau des flux de trésorerie, qu'ils aient été comptabilisés en charges au compte de résultat ou incorporés au coût d'un actif selon IAS 23 *Coûts d'emprunt*.»
- A4 Dans IAS 11 *Contrats de construction*, la dernière phrase du paragraphe 18 est modifiée comme suit:
- «18 Les coûts pouvant être attribués à l'activité de contrats en général et susceptibles d'être affectés à des contrats déterminés incluent également les coûts d'emprunt.»
- A5 Dans IAS 16 *Immobilisations corporelles*, le paragraphe 23 est modifié comme suit:
- «23 Le coût d'une immobilisation corporelle est le prix comptant équivalent à la date de comptabilisation. Si le règlement est différé au-delà des conditions habituelles de crédit, la différence entre le prix comptant équivalent et le total des paiements est comptabilisée en charges financières sur la période de crédit, à moins que ces charges ne soient incorporées dans le coût de l'actif selon IAS 23.»
- A6 Dans IAS 38 *Immobilisations incorporelles*, le paragraphe 32 est modifié comme suit:
- «32 Si le paiement au titre d'une immobilisation incorporelle est différé au-delà des durées normales de crédit, son coût est l'équivalent du prix comptant. La différence entre ce montant et le total des paiements est comptabilisée en charges financières sur la durée du crédit à moins qu'elle ne soit incorporée dans le coût de l'actif selon IAS 23 *Coûts d'emprunt*.»
- A7 Dans l'interprétation IFRIC 1 *Variation des passifs existants relatifs au démantèlement, à la remise en état et similaires*, le paragraphe 8 est modifié comme suit:
- «8 Le détricotage périodique de l'actualisation doit être comptabilisé en résultat en tant que coût financier au fur et à mesure qu'il survient. L'incorporation à l'actif selon IAS 23 n'est pas autorisée.»
-