

Groupe de discussion sur les IFRS

Compte rendu de la réunion publique

Le 30 mai 2017

Le Groupe de discussion sur les IFRS est appelé à jouer un rôle consultatif pour aider le Conseil des normes comptables (CNC) à encadrer l'application des normes IFRS® au Canada. Le Groupe offre une tribune publique pour discuter des questions que soulève l'application actuelle ou à venir des normes IFRS publiées et pour suggérer au CNC des questions à soumettre à l'International Accounting Standards Board (IASB) ou à l'IFRS Interpretations Committee. Il conseille aussi le CNC au sujet d'améliorations qui pourraient être apportées aux normes IFRS, dont il discute généralement à huis clos.

Les membres du Groupe proviennent d'horizons diversifiés. Ils participent aux discussions à titre individuel, et les opinions qu'ils expriment en réunion publique ne représentent pas nécessairement celles de l'organisation à laquelle ils appartiennent ni celles du CNC.

Le contenu des discussions du Groupe ne constitue pas des prises de position officielles ni des indications faisant autorité. Le présent document a été préparé par les permanents du CNC d'après les discussions tenues lors de la réunion du Groupe. Pour prendre connaissance dans le détail de ces discussions et des opinions exprimées, écoutez les [clips audio](#) (en anglais seulement).

Les commentaires formulés sur l'application des normes IFRS ne sont pas censés constituer des conclusions concernant les applications acceptables ou inacceptables des normes IFRS. Seuls l'IASB ou l'IFRS Interpretations Committee peuvent prendre ce genre de décisions.

QUESTIONS PRÉSENTÉES ET TRAITÉES LORS DE LA RÉUNION DU 30 MAI 2017

[Programme de plafonnement et d'échange de droits d'émission de gaz à effet de serre](#)

[IFRS 15 : Retours sur achats](#)

[IFRS 9, IFRS 15 et IAS 16 : Droit du vendeur à une contrepartie variable dans le cadre d'une vente d'actif](#)

[IFRS 16 et IAS 34 : Paiements de loyers variables](#)

[IFRS 16 : Servitudes](#)

[IAS 36 : Test de dépréciation du goodwill](#)

[IFRS 9 : Questions concernant les entités non financières](#)

[IFRS 9 : Modifications ou échanges de passifs financiers qui ne donnent pas lieu à la décomptabilisation](#)

[IAS 12 : Intérêts et pénalités relatifs à l'impôt sur le résultat](#)

LE POINT SUR LES DISCUSSIONS ANTÉRIEURES DU GROUPE

[IFRS 3 et IAS 39 : Répartition du prix de transaction](#)

[IAS 21 : Source des cours de change](#)

AUTRES QUESTIONS

[Initiative concernant les informations à fournir – Principes de communication d'informations](#)

[Améliorations d'IFRS 8 Secteurs opérationnels \(projet de modification d'IFRS 8 et d'IAS 34\)](#)

[Suivi après mise en œuvre – IFRS 13 Évaluation de la juste valeur](#)

[IFRS 9 : Questions de mise en œuvre](#)

SÉANCE À HUIS CLOS

[Documents de consultation de l'IASB](#)

QUESTIONS PRÉSENTÉES ET TRAITÉES LORS DE LA RÉUNION DE MAI

Programme de plafonnement et d'échange de droits d'émission de gaz à effet de serre

De nombreux gouvernements dans le monde ont élaboré des programmes visant à inciter les sociétés et les particuliers à réduire leurs émissions de polluants, ou sont en voie de le faire. Le 1^{er} janvier 2017, le gouvernement de l'Ontario a lancé un programme de plafonnement et d'échange des droits d'émission selon lequel les participants se voient attribuer des droits ou quotas (en unités) d'émission correspondant à la limite la plus élevée d'émissions permises. Les entités peuvent échanger ces quotas entre elles.

Voici un aperçu du programme de plafonnement et d'échange de l'Ontario :

- Le programme plafonne la quantité de gaz à effet de serre que peuvent rejeter les plus grands pollueurs de l'Ontario en fixant un seuil qui est abaissé graduellement. Parmi les participants assujettis, on trouve de grands émetteurs finaux ainsi que d'importants distributeurs de gaz naturel, fournisseurs de combustibles et importateurs d'électricité spécifiés. Il est également permis de participer volontairement au programme.
- Les participants doivent justifier un nombre d'unités d'émission ou de crédit correspondant à la totalité de leurs émissions réelles pour chaque période de conformité. Si les émissions excèdent le seuil établi, le participant doit acheter des unités d'émission ou des crédits supplémentaires pour demeurer conforme. Les participants peuvent vendre sur le marché leurs unités d'émission et crédits excédentaires.
- Le plafond correspond au nombre maximum d'unités allouées par le gouvernement chaque année. Les participants assujettis au plafonnement peuvent obtenir des unités par la voie de subventions publiques, dans le cadre d'une mise aux enchères publique ou en les achetant auprès d'autres participants sur le marché secondaire.

- Les crédits sont des droits d'émission alloués pour la réduction anticipée ou pour la réduction, l'élimination ou l'évitement d'émissions en équivalent dioxyde de carbone par des parties qui ne sont pas des participants assujettis.
- Le programme devrait être relié aux programmes en vigueur au Québec et en Californie afin de permettre l'échange de quotas et de crédits entre les trois territoires.

Les normes IFRS ne contiennent pour le moment aucune indication particulière concernant les programmes de plafonnement et d'échange de droits d'émission de gaz à effet de serre. En 2004, l'IASB a publié l'interprétation IFRIC 3 *Droits d'émission*, laquelle a été retirée en 2005 en raison de préoccupations diverses soulevées. Vu l'absence d'indications précises, les entités ont adopté diverses méthodes comptables. Le Groupe discute de trois méthodes couramment appliquées en pratique pour comptabiliser les opérations découlant de programmes de plafonnement et d'échange.

Approche 1 – Application de l'interprétation IFRIC 3

Les quotas obtenus dans le cadre de programmes de plafonnement et d'échange (qu'ils aient été achetés ou alloués) sont comptabilisés en tant qu'immobilisations incorporelles selon IAS 38 *Immobilisations incorporelles*. Les unités d'émission allouées à l'entité sont considérées comme des subventions publiques et sont comptabilisées à la juste valeur, conformément à IAS 20 *Comptabilisation des subventions publiques et informations à fournir sur l'aide publique*. La subvention est présentée en produits différés et comptabilisée en résultat sur une base systématique sur la période de conformité. Les unités d'émission achetées sont initialement évaluées au coût. S'il existe un marché actif, les unités d'émission achetées peuvent être réévaluées ultérieurement à la juste valeur dans le cas où l'entité choisit d'appliquer le modèle de la réévaluation décrit dans IAS 38. Autrement, elles sont comptabilisées au coût, et peuvent faire l'objet d'une perte de valeur s'il existe des indications en ce sens.

L'entité comptabilise, conformément à IAS 37 *Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels*, un passif au titre de l'obligation de produire des unités d'émission égales aux émissions produites. Ce passif est évalué selon la meilleure estimation de la dépense nécessaire à l'extinction de l'obligation actuelle à la date de présentation de l'information financière. Cette meilleure estimation correspond généralement au prix de marché actuel du nombre d'unités nécessaires pour couvrir les émissions produites jusqu'à la date de présentation de l'information financière.

Approche 2 – Comptabilisation du passif net

Le côté « actif » de l'opération donne lieu à un traitement semblable à celui de l'approche 1, sauf que les unités d'émission allouées à l'entité sont considérées comme des subventions non monétaires selon IAS 20 et, de ce fait, sont comptabilisées pour un montant symbolique. Deux sous-méthodes peuvent être envisagées pour le côté « passif », soit :

- *Passif net* : Selon IAS 37, une provision ne peut être comptabilisée que s'il existe une obligation actuelle résultant d'un événement passé. La provision est donc comptabilisée lorsque les émissions réelles excèdent les droits d'émission alloués et détenus car, dans cette situation, l'entité serait tenue d'acheter des unités d'émission supplémentaires sur le marché ou alors s'exposerait à une pénalité. La provision est évaluée par référence au montant comptabilisé

initialement pour les droits alloués et les droits achetés (le cas échéant). Le passif au titre des émissions excédentaires, le cas échéant, est évalué au coût prévu de l'achat d'unités d'émission supplémentaires ou, s'il est moins élevé, au montant de la pénalité prévue par la réglementation.

- *Passif net ou droit à remboursement net* : L'entité considère les droits d'émission qu'elle a achetés et qu'elle détient comme un droit à remboursement selon IAS 37. Elle réévalue donc les droits d'émission qu'elle a achetés et qu'elle détient à la juste valeur, mais, conformément au paragraphe 53 d'IAS 37, le montant comptabilisé ne doit pas être supérieur au montant de la provision. La provision est évaluée sans tenir compte de la façon dont l'entité pourrait financer le règlement, soit à la juste valeur des droits d'émission excédant les droits alloués nécessaires pour régler son obligation en matière d'émissions produites.

Approche 3 – Comptabilisation en tant que subventions publiques

À l'instar de l'approche fondée sur l'interprétation IFRIC 3, les droits d'émission alloués par l'État sont évalués initialement à la juste valeur, et une subvention publique correspondante est comptabilisée conformément à IAS 20.

Pour le côté « passif », plutôt que d'être évalué au prix de marché actuel, le passif au titre de l'obligation de produire des unités d'émission est évalué par référence aux montants comptabilisés lorsque les droits ont été alloués à l'entité initialement. Dans la mesure où les droits d'émission en main ne sont pas suffisants pour couvrir les émissions réelles, le passif excédentaire est comptabilisé au montant du coût prévu de l'achat d'unités d'émission supplémentaires ou, s'il est moins élevé, au montant de la pénalité prévue par la réglementation.

Les trois approches présentent des similitudes, notamment les suivantes :

- les unités d'émission achetées sont initialement comptabilisées au coût;
- l'entité doit soumettre toute immobilisation incorporelle à un test de dépréciation. Si la valeur de marché des droits d'émission tombe en deçà de la valeur comptable, il n'y a pas nécessairement lieu de comptabiliser une perte de valeur, car les droits d'émission seront probablement soumis à un test de dépréciation à titre d'actif appartenant à une unité génératrice de trésorerie plus importante. Dans un tel cas, on ne tient pas compte des pertes de valeur qui résulteraient d'une réduction nette des valeurs de marché des droits d'émission si le modèle de la réévaluation décrit dans IAS 38 était appliqué;
- en général, l'amortissement des quotas n'est pas comptabilisé, car les quotas seront tôt ou tard échangés contre les émissions produites. Le montant amortissable est donc nul;
- un passif est généralement comptabilisé à mesure que les émissions sont produites.

Les approches décrites ci-dessus produisent généralement le même résultat net sur toute la durée de la période de conformité, mais il peut y avoir des différences à des moments précis pendant cette période. Elles peuvent également donner lieu à une présentation différente des montants d'actif et de passif dans l'état de la situation financière et à des résultats différents dans le contexte d'un regroupement d'entreprises ou de la vente de droits d'émission.

Les points de vue varient en ce qui concerne le classement. Certains estiment que les quotas doivent être considérés comme des immobilisations incorporelles et d'autres, qu'ils devraient être classés comme des stocks ou des instruments financiers, selon l'utilisation que l'entité compte en faire.

Discussion du Groupe

Le Groupe discute des trois questions suivantes pour ce sujet :

1. En ce qui concerne les approches 1 et 3, qu'est-ce qui serait considéré comme une base systématique appropriée pour comptabiliser en résultat net les quotas alloués par l'État (c.-à-d. qui sont comptabilisés en tant que subvention publique selon IAS 20) évalués à la juste valeur?
2. Qu'entend-on par passif net lorsqu'on applique l'approche de la comptabilisation du passif net?
3. Des entités appliquent-elles une approche différente des approches 1 à 3 décrites ci-dessus, et une approche peut-elle être mixte ou adaptée de manière à mieux refléter la substance des opérations découlant du programme de plafonnement et d'échange?

En ce qui concerne la première question, certaines entités peuvent comptabiliser la subvention en résultat selon le mode linéaire sur la période de conformité, tandis que d'autres la comptabilisent à mesure que les unités sont utilisées à l'encontre de leurs émissions. Un membre du Groupe souligne que le type de quota ou de crédit reçu pourrait avoir une incidence sur ce qui serait considéré comme étant une base systématique appropriée pour comptabiliser la subvention. Par exemple, certains crédits sont alloués du fait d'investissements effectués par l'entité en vue de réduire ses émissions. Il se peut donc qu'une base systématique fondée sur les activités entreprises (ou les coûts en capital engagés) par l'entité reflète mieux la substance de l'opération. Une approche linéaire ou fondée sur le nombre d'unités de polluants produites pourrait être plus appropriée si les quotas alloués sont directement liés à l'obligation relative aux émissions produites.

Le Groupe discute également brièvement de la question de savoir s'il existe un marché actif pour les quotas liés aux programmes de plafonnement et d'échange. Vu le peu d'activité à ce chapitre en Ontario jusqu'ici, il est difficile de déterminer la juste valeur des quotas. Un membre du Groupe souligne que l'approche fondée sur le coût est généralement plus attrayante pour les entités et que, par conséquent, cette question est souvent non pertinente.

En ce qui concerne la deuxième question, plusieurs membres du Groupe indiquent qu'il est important, en un premier temps, de déterminer si l'entité a un actif avant d'envisager s'il est possible d'opérer compensation de l'actif et du passif. Les quotas peuvent être considérés comme un droit que détient l'entité de poursuivre ses activités. Ces droits n'ont aucune valeur tant que les émissions produites sont inférieures ou supérieures aux droits d'émission alloués et détenus. Autrement dit, si l'entité prévoit que tous les quotas alloués seront utilisés pour satisfaire à son obligation relative aux émissions produites, elle pourrait trouver plus logique d'appliquer l'une des méthodes fondées sur le passif net (méthode 2). Par ailleurs, l'entité qui prévoit un excédent de quotas alloués pourrait juger avantageux d'appliquer l'une des autres méthodes.

Un membre du Groupe est d'avis que ces droits présentent des caractéristiques similaires à un dérivé, concept qui n'est pas envisagé dans IAS 20. Pour ce qui concerne la compensation de l'actif

et du passif, un membre du Groupe indique qu'on pourrait faire un parallèle avec les dispositions relatives à la présentation d'un montant net d'impôt différé énoncées dans IAS 12 *Impôts sur le résultat*.

Les entités devraient également tenir compte des conséquences de ne pas pouvoir obtenir des quotas supplémentaires. Par exemple, les quotas permettent à l'entité de poursuivre l'exploitation de son usine. Or, si elle ne dispose pas de quotas suffisants pour compenser ses émissions produites et qu'elle ne peut acquérir des quotas supplémentaires ou prendre d'autres mesures pour limiter les émissions, l'usine pourrait ne pas être autorisée à poursuivre son exploitation à sa capacité actuelle.

En ce qui concerne la troisième question, plusieurs membres du Groupe font observer qu'il pourrait être trop tôt pour déterminer quelles approches les entités ont adoptées. Il ne semble pas y avoir beaucoup de questions d'ordre pratique à cet égard, peut-être parce que la première période de conformité de l'Ontario est d'une durée de quatre ans. Un membre du Groupe indique que les PCGR américains contiennent certaines indications suivant lesquelles les quotas sont considérés comme des stocks. Les quotas alloués sont comptabilisés à une valeur nulle, et les quotas achetés sont comptabilisés au coût. Les quotas sont évalués selon une méthode du coût moyen pondéré, semblable à celle utilisée pour les stocks.

La discussion du Groupe permet d'attirer l'attention sur la question. Aucune autre mesure n'est recommandée au CNC.

(Pour prendre connaissance dans le détail des discussions et des opinions exprimées, écoutez le [clip audio](#) [en anglais seulement].)

IFRS 15 : Retours sur achats

IFRS 15 *Produits des activités ordinaires tirés de contrats conclus avec des clients* fournit des indications d'application sur les ventes avec droit de retour (aux paragraphes B20 à B27 d'IFRS 15). Cela dit, la norme et les discussions¹ de l'[IASB/FASB Joint Transition Resource Group for Revenue Recognition](#) ne traitent pas expressément d'une situation dans laquelle :

- les produits des activités ordinaires de l'entité sont limités à zéro (ou à un montant minimum) du fait de la capacité du client de retourner le produit pendant une certaine période après sa vente;
- l'entité engage des coûts pour récupérer les produits qui lui sont ainsi retournés.

Mise en situation

- L'Entité A conçoit, fabrique et distribue des produits novateurs. Le produit X a été lancé au milieu de 2018 et il n'y a pas de produit similaire sur le marché.

¹ Le sujet 9 du [document d'accompagnement 44 du TRG](#), soit Accounting for restocking fees and related costs (TRG Agenda Ref No. 35) ne traite pas d'une situation où des ventes assorties d'un droit de retour donneraient lieu à un report complet de la comptabilisation des produits des activités ordinaires et où l'entité engagerait des coûts pour récupérer les produits.

- Le 30 novembre 2018, l'Entité A a conclu avec l'Entité B (un détaillant) un contrat en vue de la vente de 100 unités du produit X pour 10 000 \$.
- L'Entité A dispose d'une politique écrite aux termes de laquelle ses clients du secteur de la vente au détail peuvent lui retourner les produits invendus dans un délai d'au plus 90 jours. L'Entité A accepte de payer les coûts d'expédition des unités qui lui sont retournées par l'Entité B, et elle estime le coût d'expédition de chaque unité à 10 \$.
- Il en coûte 70 \$ pour produire chaque unité du produit X, et l'Entité A est d'avis que ce produit peut être revendu à profit.
- Au 31 décembre 2018, date de clôture de l'exercice de l'Entité A, l'Entité B n'avait pas retourné d'unités du produit X. Les états financiers de l'Entité A sont publiés le 18 février 2019.

Question 1 : Quels seraient les facteurs à prendre en considération par l'Entité A lorsqu'elle détermine le montant des produits des activités ordinaires à comptabiliser au moment de la passation du contrat (soit le 30 novembre 2018) et à la clôture de l'exercice (soit le 31 décembre 2018)?

Aux fins de l'appréciation de la limitation applicable à la contrepartie variable, il faut prendre en considération que le produit X est une nouveauté pour laquelle il n'existe pas d'historique de ventes, qu'il est unique sur le marché et que l'Entité A a accordé une période de retour de 90 jours à ses clients.

Au moment de la passation du contrat, l'Entité A doit déterminer si elle peut établir une estimation raisonnable du montant de contrepartie variable auquel elle s'attend à avoir droit. Elle devra tenir compte de la limitation applicable à la contrepartie variable et déterminer s'il est hautement probable que les produits des activités ordinaires comptabilisés ne feront pas l'objet d'un ajustement à la baisse important.

À la clôture de l'exercice, l'Entité A apprécie de nouveau si elle est en mesure d'estimer le montant de contrepartie variable auquel elle s'attend à avoir droit ainsi que la limitation applicable à la contrepartie variable. Puisque la période de retour n'est pas terminée, l'Entité A doit examiner de nouveau les facteurs qu'elle avait pris en considération au moment de la passation du contrat ainsi que toute nouvelle information obtenue jusqu'à la clôture de l'exercice.

L'Entité A doit également déterminer si elle a effectivement livré le produit X à l'Entité B pour mise à l'essai ou évaluation et si le paragraphe B86 d'IFRS 15 devrait être appliqué. Ce paragraphe fournit des indications sur l'acceptation du produit par le client, selon lesquelles on évalue si le contrôle du produit est transféré au client lorsque l'entité livre des produits pour mise à l'essai ou évaluation.

Discussion du Groupe

La membre canadienne de [l'IASB/FASB Joint Transition Resource Group for Revenue Recognition](#) se joint à la discussion du Groupe.

Les membres du Groupe conviennent que les facteurs susmentionnés sont pertinents. Ils soulignent l'importance de bien comprendre les faits et les circonstances propres à la situation et de tenir compte d'autres facteurs, notamment des suivants :

- les données historiques sur la revente (par exemple, les ventes, les rendements et la marge brute du produit X et de produits similaires) aussi bien pour l'exercice que pour la période allant de la date de clôture de l'exercice à la date de publication des états financiers;
- les modalités de paiement énoncées dans le contrat;
- les incertitudes, le cas échéant, liées à la transaction (par exemple, la question de savoir si le détaillant pourra vendre le produit à un autre client en dégageant une marge et s'il comptabilisera les stocks à leur valeur nette de réalisation, conformément à IAS 2 *Stocks*).

La membre canadienne de [l'IASB/FASB Joint Transition Resource Group for Revenue Recognition](#) souligne à quel point il importe d'envisager les dispositions d'IFRS 15 dans une optique entièrement différente de celles d'IAS 18 *Produits des activités ordinaires* et la nécessité de revoir et de relire les contrats connexes à la lumière de ces dispositions. IFRS 15 introduit un nouveau modèle qui repose sur une logique différente et qui devrait être appliqué en partant des principes qui le sous-tendent.

Question 2 : Si le contrôle du produit a été transféré à l'Entité B au 30 novembre 2018 (c'est-à-dire qu'une vente a eu lieu) mais que l'Entité A n'est pas en mesure de comptabiliser des produits des activités ordinaires aux 30 novembre et 31 décembre 2018 en raison de la limitation applicable à la contrepartie variable, comment devrait-elle évaluer l'actif au titre du droit de récupérer les produits à ces dates?

Point de vue A – L'actif au titre du droit de récupérer les produits devrait être évalué à la valeur comptable attribuée aux produits avant la vente, diminuée des coûts prévus pour récupérer les produits.

Les tenants de ce point de vue font observer que le paragraphe B25 d'IFRS 15 exige que l'actif au titre du droit de récupérer les produits soit évalué par référence à la valeur comptable attribuée aux produits (par exemple, quand ils faisaient partie des stocks), diminuée du coût prévu le cas échéant pour récupérer ceux-ci. Les coûts prévus comprendraient à la fois les coûts réellement engagés (par exemple, les coûts d'expédition) et la baisse possible de la valeur des produits retournés.

Le 30 novembre 2018, l'Entité A comptabilise un actif au titre du droit de récupérer les produits à l'égard de toutes les unités vendues à l'Entité B. Cet actif est évalué à 6 000 \$ [(coût de 70 \$ – coûts d'expédition de 10 \$) × 100 unités]. Bien que l'Entité A ne puisse comptabiliser de produits des activités ordinaires relativement à la vente de 100 unités du produit X à l'Entité B au moment de la passation du contrat, elle est tenue de comptabiliser une charge au titre du coût de récupération des produits de 1 000 \$ qui représente les coûts d'expédition relatifs à tous les produits susceptibles de lui être retournés. Cette charge sera ajustée lorsque l'Entité A sera en mesure d'estimer avec plus d'exactitude le nombre de produits retournés et les coûts d'expédition réellement engagés.

Le 31 décembre 2018, aucune écriture supplémentaire n'est enregistrée, car les produits des activités ordinaires demeurent limités à zéro, et l'actif au titre du droit de récupérer les produits doit continuer de refléter le retour potentiel de toutes les unités vendues.

Point de vue B – L'actif au titre du droit de récupérer les produits devrait être évalué à la valeur attribuée aux produits avant la vente, sans déduction des coûts prévus pour récupérer les produits.

Les tenants de ce point de vue sont d'avis que le point de vue A ne reflète pas la substance de l'accord. Une marge négative est créée, car on comptabilise une charge au titre de coûts futurs qui n'ont pas encore été engagés alors qu'aucuns produits des activités ordinaires n'ont été comptabilisés.

Comme l'Entité A ne peut estimer le prix de transaction à recevoir, elle n'est pas en mesure non plus d'estimer raisonnablement le montant des coûts d'expédition qu'elle engagera. Par conséquent, au 30 novembre 2018, l'actif au titre du droit de récupérer les produits devrait être évalué à 7 000 \$ (soit à la valeur comptable attribuée aux stocks). La charge d'expédition devrait être comptabilisée lorsque l'Entité A sera en mesure d'estimer raisonnablement les coûts à engager pour récupérer les produits.

Le 31 décembre 2018, aucune écriture supplémentaire ne serait enregistrée, pour les mêmes raisons que selon le point de vue A.

Discussion du Groupe

Le Groupe indique que l'étape la plus importante, dans un premier temps, consiste à déterminer les faits et les circonstances de la transaction en examinant les conditions du contrat. Le Groupe reconnaît que les conditions juridiques d'un contrat ne sont pas toujours déterminantes et souligne donc qu'il importe de tenir compte de la substance de la transaction.

La plupart des membres du Groupe appuient le point de vue A, qu'ils considèrent comme le point de vue approprié sur le plan technique compte tenu des indications fournies au paragraphe B25 d'IFRS 15. Cela dit, certains membres ont de la difficulté à concevoir la conclusion selon laquelle l'Entité A ne peut comptabiliser des produits des activités ordinaires au moment de la passation du contrat de vente du produit X avec l'Entité B, alors qu'elle est tenue de comptabiliser les coûts qu'elle prévoit engager pour récupérer ce produit, le cas échéant.

Quelques membres du Groupe remettent aussi en question l'hypothèse initiale selon laquelle le contrôle du produit a bel et bien été transféré à l'Entité B. Dans ce contexte, un point de vue différent fondé sur les indications relatives à l'acceptation par le client énoncées au paragraphe B86 d'IFRS 15 est exprimé. Ces membres sont d'avis que le produit X a peut-être été livré à l'Entité B pour mise à l'essai ou évaluation. Ainsi, au lieu de conclure que le contrôle du produit a été transféré à l'Entité B et de comptabiliser une vente avec droit de retour, on conclut qu'aucune vente n'a eu lieu au 30 novembre 2018, et le produit X continue d'apparaître dans les stocks de l'Entité A.

Le Groupe souligne qu'une entité doit tenir compte des faits et circonstances propres à l'accord pour déterminer si les dispositions d'IFRS 15 relatives à la « mise à l'essai ou à l'évaluation » ou celles relatives au « droit de retour » s'appliquent.

La discussion du Groupe permet d'attirer l'attention sur la question. Aucune autre mesure n'est recommandée au CNC.

(Pour prendre connaissance dans le détail des discussions et des opinions exprimées, écoutez le [clip audio](#) [en anglais seulement].)

IFRS 9, IFRS 15 et IAS 16 : Droit du vendeur à une contrepartie variable dans le cadre d'une vente d'actif

Lors de sa réunion du 11 septembre 2014, le Groupe a traité du point « [IFRS 3, IFRS 15, IAS 18 et IAS 37 : Contrepartie éventuelle dans la vente d'actifs](#) », lequel était axé principalement sur la comptabilisation et l'évaluation de la contrepartie éventuelle.

Aux fins de la discussion tenue au cours de la présente réunion, le Groupe se penchera sur la même mise en situation, sous réserve de l'ajout de quelques précisions, en tenant compte du moment de la décomptabilisation, de la comptabilisation et de l'évaluation initiales de la contrepartie variable, de la comptabilisation des soldes connexes dans l'état de la situation financière et de la comptabilisation ultérieure selon IFRS 15 *Produits des activités ordinaires tirés de contrats conclus avec des clients* et IFRS 9 *Instruments financiers*.

Mise en situation

L'Entité A vend à l'Entité B un ou plusieurs actifs qui ne constituent pas une entreprise. Les actifs sont des immobilisations corporelles qui seront comptabilisées conformément à IAS 16 *Immobilisations corporelles*. Au moment de l'achat, l'Entité B verse à l'Entité A une contrepartie en trésorerie et convient de lui verser dans un an des sommes supplémentaires fondées sur une combinaison de facteurs, notamment la capacité de l'Entité B d'atteindre certains seuils de production au moyen des actifs. L'Entité A n'exerce pas ses activités dans le domaine de la vente d'immobilisations corporelles (c'est-à-dire que la transaction n'a pas lieu dans le cadre de son activité normale). Elle n'a aucune autre obligation de prestation à remplir après le transfert du titre de propriété et la livraison.

La nature de la contrepartie variable prévue dans le cadre de cette transaction ne donne pas lieu à un dérivé incorporé (c'est-à-dire qu'elle se fonde sur l'atteinte par l'Entité B d'une production de 100 unités). La contrepartie variable est due dans un an, et aucune composante financement importante n'a donc été identifiée. La sortie ne constitue pas une transaction de cession-bail.

Question 1 : La décomptabilisation d'une immobilisation corporelle se fait-elle au même moment selon IFRS 15 et IAS 18 Produits des activités ordinaires?

IAS 16 exige que le profit ou la perte résultant de la décomptabilisation d'une immobilisation corporelle soit inclus dans le résultat net lors de la décomptabilisation de l'élément. La norme exige également que l'entité applique les critères énoncés dans IAS 18 pour comptabiliser le produit provenant de la vente de biens.

Le paragraphe 14 d'IAS 18 énonce les conditions à remplir pour comptabiliser les produits des activités ordinaires (c'est-à-dire la date de la décomptabilisation de l'actif). Par exemple, l'entité doit apprécier à quel moment les risques et avantages importants inhérents à la propriété ont été transférés, déterminer si elle continue à être impliquée dans la gestion des biens cédés, et établir si

le montant du produit de la vente peut être évalué de façon fiable. Au moment de la transition à IFRS 15, ce renvoi à IAS 18 dans IAS 16 est remplacé par un renvoi à IFRS 15, lequel est donc axé sur la notion de contrôle.

Le contrôle s'entend de la capacité du client de décider de l'utilisation de l'actif et d'en tirer la quasi-totalité des avantages restants. La notion d'implication continue dans la gestion est absente d'IFRS 15, du moins en ce qui touche l'évaluation du moment où le contrôle est transféré. Le modèle fondé sur le contrôle énoncé dans IFRS 15 peut faire en sorte que l'actif sera décomptabilisé à un moment différent que selon le modèle fondé sur les risques et les avantages énoncé dans IAS 18.

Discussion du Groupe

La membre canadienne de [l'IASB/FASB Joint Transition Resource Group for Revenue Recognition](#) se joint à la discussion du Groupe.

Les membres du Groupe conviennent que, dans certaines situations, l'application de la notion de contrôle énoncée dans IFRS 15 au lieu de la notion de risques et avantages importants énoncée dans IAS 18 pourrait faire en sorte que les immobilisations corporelles soient décomptabilisées à un moment différent. Il pourrait s'agir d'une conséquence moins connue de l'application de la nouvelle norme.

Question 2 : Si les conditions de décomptabilisation d'une immobilisation corporelle sont remplies, comment l'Entité A (c'est-à-dire le vendeur) devrait-elle évaluer initialement la contrepartie reçue (ou à recevoir) pour déterminer le profit ou la perte résultant de la vente?

Point de vue 2A – Le droit du vendeur à une contrepartie variable devrait être évalué en appliquant les indications fournies dans IFRS 15 sur le prix de transaction et être comptabilisé comme étant un élément du produit de la vente de l'actif lors du transfert du contrôle.

D'ici l'entrée en vigueur d'IFRS 15, il est indiqué au paragraphe 72 d'IAS 16 que la contrepartie à recevoir lors de la sortie d'une immobilisation corporelle est comptabilisée à sa juste valeur. Aux termes d'IFRS 15, le paragraphe 72 d'IAS 16 est modifié pour indiquer que la contrepartie est déterminée conformément aux dispositions relatives à la détermination du prix de transaction contenues dans les paragraphes 47 à 72 d'IFRS 15.

Le paragraphe 56 d'IFRS 15 exige que le prix de transaction comprenne tout ou partie du montant de contrepartie variable estimé conformément au paragraphe 53 d'IFRS 15. La contrepartie variable est incluse s'il est hautement probable qu'il n'y aura pas ajustement à la baisse important du montant cumulé des produits des activités ordinaires comptabilisé lors du dénouement ultérieur de l'incertitude relative à la contrepartie variable (c'est-à-dire la limitation applicable à la contrepartie variable). L'entité doit mettre à jour cette appréciation à chaque période de présentation de l'information financière.

Selon IFRS 15, si la contrepartie est variable, l'entité doit en estimer le montant selon la méthode de la valeur attendue ou selon la méthode du montant le plus probable. Le fait d'être incapable ou d'avoir de la difficulté à évaluer le prix de transaction du fait de sa variabilité ne permet pas à l'entité

de ne pas comptabiliser les produits des activités ordinaires. Un certain montant de contrepartie variable peut être estimé dans le prix de transaction, sous réserve des dispositions relatives à la limitation de cette estimation.

Par comparaison avec IAS 18, les dispositions relatives à la limitation de l'estimation contenues dans IFRS 15 pourraient faire en sorte qu'initialement, la contrepartie soit évaluée à un montant inférieur à la juste valeur, donnant lieu à une diminution correspondante du profit (ou à une augmentation de la perte), le cas échéant. Toutefois, si antérieurement l'entité ne comptabilisait pas la contrepartie variable avant le dénouement des éventualités, l'entrée en vigueur d'IFRS 15 pourrait donner lieu à une augmentation du prix de transaction et du profit sur la vente (ou à une diminution de la perte). Si les éventualités ne sont pas résolues, il pourrait y avoir un ajustement transitoire au moment de la première application d'IFRS 15.

Point de vue 2B – Le droit du vendeur à une contrepartie variable devrait être comptabilisé et évalué à un autre moment (par exemple, lorsque les conditions donnant lieu à la variabilité sont remplies et que les montants sont à recevoir).

Ce point de vue est le même que le point de vue 2B énoncé dans le compte rendu de la réunion du Groupe tenue le 11 septembre 2014 sur le point « [IFRS 3, IFRS 15, IAS 18 et IAS 37 : Contrepartie éventuelle dans la vente d'actifs](#) ». Autrement dit, une contrepartie variable s'apparente à un actif éventuel, lequel, selon le paragraphe 31 d'IAS 37 *Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels*, ne devrait pas être comptabilisé.

Par ailleurs, l'IASB s'est penché en 2013 sur un document de l'IFRS Interpretations Committee intitulé [Variable Payments for the Separate Acquisition of Property, Plant and Equipment and Intangible Assets](#). Deux options sont proposées dans ce document, en l'occurrence une option similaire au point de vue 2A ci-dessus mais considérée du point de vue de l'acheteur, et une option qui reflète le point de vue que les paiements de contrepartie éventuelle qui dépendent des actions de l'acheteur ne répondent pas à la définition d'un passif financier tant que ces actions n'ont pas été exécutées. Les tenants du point de vue 2B pourraient s'inspirer du raisonnement sous-jacent à cette dernière option pour conclure que, s'il n'y a pas de passif pour l'acheteur, il n'y a pas d'actif pour le vendeur. Toutefois, en mars 2016, l'IFRS Interpretations Committee a constaté qu'il y avait foisonnement important des pratiques en ce qui a trait à la comptabilisation des paiements variables par l'acheteur et établi que la question est trop vaste pour être abordée dans les limites établies par les normes existantes.

Discussion du Groupe

Les membres du Groupe sont d'avis que le droit du vendeur à une contrepartie variable devrait être évalué en appliquant les indications fournies dans IFRS 15 sur le prix de transaction et être comptabilisé comme étant un élément du produit de la vente de l'actif lors du transfert du contrôle (point de vue 2A). Ils soulignent l'importance de l'exercice du jugement professionnel dans l'application des techniques d'estimation énoncées dans IFRS 15, aux fins de la détermination du montant de la contrepartie variable.

Un membre du Groupe souligne également l'importance de la prise en compte du type de variabilité lié à la contrepartie. Un autre membre du Groupe fait observer que, pour favoriser la conclusion

d'une entente, l'entité promet souvent dans le contrat conclu avec le client une contrepartie qui peut varier si le droit de l'entité à la contrepartie est conditionnel à la survenance ou à la non-survenance d'un événement futur.

Un membre du Groupe mentionne que la variabilité dans IFRS 15 est associée à la performance du vendeur (prime de performance ou de rendement), à la qualité des biens qui ont été vendus (les biens remplissent leurs promesses) ou aux possibles actions de l'acheteur (retours). Le membre du Groupe estime ainsi qu'il est important de déterminer si la variabilité faisant l'objet de la présente question correspond au type de variabilité entrant dans le champ d'application d'IFRS 15. Il demande également si, à la transition, la mesure de simplification décrite au paragraphe C5(a)(ii) d'IFRS 15 en ce qui a trait aux contrats achevés pourrait être utilisée lorsque le contrôle a été transféré mais que l'incertitude relative à la contrepartie variable perdure à la date de la première application d'IFRS 15.

Question 3 : Si les conditions de décomptabilisation d'une immobilisation corporelle sont remplies et que le prix de transaction (produit de la vente) inclut une contrepartie variable (soit le point de vue 2A), que doit comptabiliser l'Entité A initialement dans l'état de la situation financière?

Point de vue 3A – La contrepartie variable est comptabilisée comme un actif sur contrat et est évaluée initialement conformément à IFRS 15.

Si l'entité remplit son obligation de prestation avant d'avoir reçu un paiement, elle a un actif sur contrat. IFRS 15 définit un actif sur contrat comme le droit de l'entité d'obtenir une contrepartie en échange de biens ou de services qu'elle a fournis à un client lorsque ce droit dépend d'autre chose que de l'écoulement du temps.

Les tenants de ce point de vue invoquent le paragraphe BC323 de la Base des conclusions d'IFRS 15, qui précise, entre autres, ce qui suit :

« Dans bien des cas, l'actif sur contrat est un droit inconditionnel à une contrepartie — une créance —, car c'est seulement l'écoulement du temps qui permet de déterminer que le paiement de la contrepartie est exigible. Dans certains cas, toutefois, l'entité remplit une obligation de prestation sans avoir un droit inconditionnel à une contrepartie, par exemple parce qu'elle doit d'abord remplir une autre obligation de prestation prévue au contrat. Les deux conseils ont décidé que l'entité devrait comptabiliser un actif sur contrat conformément à IFRS 15 lorsqu'elle remplit une obligation de prestation sans avoir un droit inconditionnel à une contrepartie. »

L'Entité A a transféré le contrôle de l'immobilisation corporelle, mais il n'existe pas de droit inconditionnel à la contrepartie variable, car l'Entité B doit atteindre certains seuils de production. La contrepartie variable est comptabilisée initialement au montant déterminé, conformément à IFRS 15, car selon le paragraphe 2.1(j) d'IFRS 9, les actifs sur contrats sont exclus du champ d'application d'IFRS 9.

Point de vue 3B – La contrepartie variable est comptabilisée comme un actif financier (soit une créance) et est évaluée initialement conformément à IFRS 9.

Le paragraphe AG8 d'IAS 32 *Instruments financiers : Présentation* indique qu'un droit éventuel répond à la définition d'un actif financier même si ces actifs ne sont pas toujours comptabilisés dans les états financiers.

Comme l'actif financier est évalué initialement à la juste valeur, conformément au paragraphe 5.1.1 d'IFRS 9, il y aurait un profit ou une perte au Jour 1 lors de la comptabilisation de la contrepartie variable. En effet, le prix de transaction est déterminé selon IFRS 15 et, de ce fait, pourrait ne pas être représentatif de la juste valeur en raison de la limitation applicable à la contrepartie variable. Le paragraphe B5.1.2A d'IFRS 9 fournit des indications sur la question de savoir si le profit ou la perte au Jour 1 devrait être comptabilisé immédiatement en résultat net.

Discussion du Groupe

Les membres du Groupe appuient la comptabilisation de la contrepartie variable en tant qu'actif sur contrat qui, initialement, est évalué conformément à IFRS 15 (point de vue 3A). Un membre du Groupe souligne que, lorsqu'une transaction conclue avec un client est considérée comme donnant lieu à un actif sur contrat, cet actif sur contrat demeure jusqu'à ce que l'incertitude soit levée.

Question 4(a) : Si l'Entité A a comptabilisé initialement un montant au titre d'une contrepartie variable comme un actif sur contrat (soit le point de vue 3A), comment devrait-elle évaluer la contrepartie variable ultérieurement?

Le paragraphe 72 d'IAS 16 (tel que modifié par IFRS 15) énonce explicitement que les variations ultérieures du montant estimé de contrepartie qui est inclus dans le profit ou la perte doivent être comptabilisées selon les dispositions relatives à la modification du prix de transaction contenues dans IFRS 15.

Selon le paragraphe 59 d'IFRS 15, l'entité doit, à la fin de chaque période de présentation de l'information financière, mettre à jour le prix de transaction estimé, y compris son appréciation quant à savoir si une limitation s'applique à l'estimation d'une contrepartie variable. Les modifications du prix de transaction sont comptabilisées conformément aux paragraphes 87 à 89 d'IFRS 15 dans la période où elles se produisent.

Selon le paragraphe 107 d'IFRS 15, l'actif sur contrat serait assujéti aux dispositions relatives à la dépréciation contenues dans IFRS 9.

Lorsque l'entité a un droit inconditionnel à une contrepartie, elle devrait présenter ce droit en tant que créance, séparément de l'actif sur contrat, et le comptabiliser conformément à IFRS 9. L'Entité A aurait un droit inconditionnel une fois que l'Entité B a atteint tous les seuils de production. À ce stade, l'Entité A décomptabiliserait l'actif sur contrat et comptabiliserait un actif financier.

Le paragraphe 108 d'IFRS 15 précise, notamment, que « [l]ors de la comptabilisation initiale d'une créance liée à un contrat conclu avec un client, toute différence entre la valeur de la créance selon IFRS 9 et le montant correspondant des produits des activités ordinaires comptabilisé doit être passée en charges (par exemple, à titre de perte de valeur) ».

Question 4(b) : Si l'Entité A a initialement comptabilisé un montant au titre d'une contrepartie variable comme un actif financier (soit le point de vue 3B), comment devrait-elle évaluer la créance ultérieurement?

La comptabilisation ultérieure de la contrepartie variable se fait conformément à IFRS 9, car le montant est considéré comme un actif financier.

En supposant que le modèle économique de l'Entité A consiste à détenir l'actif afin d'en percevoir les flux de trésorerie contractuels, celle-ci doit déterminer si les flux de trésorerie contractuels liés à la créance éventuelle correspondent uniquement à des remboursements de principal et à des versements d'intérêts. Les indications fournies aux paragraphes 4.1.2(b) et B4.1.7A d'IFRS 9 devraient être prises en considération afin de déterminer si l'instrument satisfait à la condition relative aux flux de trésorerie contractuels qui correspondent uniquement à des remboursements de principal et à des versements d'intérêts. En outre, le paragraphe B4.1.10 d'IFRS 9 indique notamment ce qui suit :

« Si un actif financier est assorti de modalités contractuelles qui pourraient modifier l'échéancier ou le montant des flux de trésorerie contractuels (par exemple, l'actif peut faire l'objet d'un remboursement anticipé ou sa durée peut être prolongée), l'entité doit déterminer si les flux de trésorerie contractuels qui pourraient résulter de telles modalités contractuelles sur la durée de vie de l'instrument correspondent uniquement à des remboursements de principal et à des versements d'intérêts sur le principal restant dû. Aux fins de cette détermination, l'entité doit apprécier les flux de trésorerie contractuels qui pourraient être générés tant avant qu'après la modification. Elle pourrait aussi devoir apprécier la nature d'une éventualité (c'est-à-dire l'événement déclencheur) qui modifierait l'échéancier ou le montant des flux de trésorerie contractuels. Bien que la nature de l'éventualité en elle-même ne soit pas un facteur déterminant pour apprécier si les flux de trésorerie contractuels correspondent uniquement à des remboursements de principal et à des versements d'intérêts, elle peut en être un indice. »

Le paragraphe B4.1.18 d'IFRS 9 fournit également des indications sur les cas où l'on peut faire abstraction des modalités contractuelles aux fins du classement.

Si la condition relative aux flux de trésorerie contractuels qui correspondent uniquement à des remboursements de principal et à des versements d'intérêts n'est pas remplie, l'Entité A doit évaluer la contrepartie variable à la juste valeur. La nature des éventualités peut s'avérer un facteur déterminant pour établir si cette condition est remplie et si l'actif doit être évalué ultérieurement au coût amorti ou à la juste valeur. Les indications contenues dans IFRS 3 *Regroupements d'entreprises*, qui exigent que la contrepartie éventuelle soit évaluée à la juste valeur, doivent également être prises en considération.

Discussion du Groupe

Le Groupe examine les questions 4(a) et 4(b) ensemble.

Les membres du Groupe appuient le traitement comptable ultérieur de la contrepartie variable décrit sous la question 4(a).

Il n'examine pas plus avant le traitement comptable ultérieur décrit sous la question 4(b), car, pour cette mise en situation, le Groupe est d'avis que la contrepartie variable devrait être comptabilisée comme un actif sur contrat (c.-à-d. le point de vue 3A).

La membre canadienne de l'IASB/FASB Joint Transition Resource Group for Revenue Recognition souligne l'importance d'utiliser la terminologie propre à IFRS 15 dans les discussions sur les questions portant sur les produits des activités ordinaires (par exemple, traiter de contrepartie variable et non pas de contrepartie éventuelle). Elle explique que le nouveau modèle décrit dans IFRS 15 doit être envisagé dans une optique entièrement différente de celle du modèle décrit dans IAS 18.

La discussion du Groupe permet d'attirer l'attention sur la question. Aucune autre mesure n'est recommandée au CNC.

(Pour prendre connaissance dans le détail des discussions et des opinions exprimées, écoutez le [clip audio](#) [en anglais seulement].)

IFRS 16 et IAS 34 : Paiements de loyers variables

Le paragraphe 38(b) d'IFRS 16 *Contrats de location* et le paragraphe B7 d'IAS 34 *Information financière intermédiaire* font tous deux mention de paiements de loyers variables.

Le paragraphe 38 d'IFRS 16 indique ce qui suit :

« Après la date de début, le preneur doit comptabiliser les deux éléments suivants en résultat net, à moins qu'ils ne soient incorporés dans la valeur comptable d'un autre actif en vertu d'autres normes applicables :

- (a) les intérêts sur l'obligation locative;
- (b) les paiements de loyers variables qui n'ont pas été pris en compte dans l'évaluation de l'obligation locative dans la période au cours de laquelle se produit l'événement ou la situation qui est à l'origine de ces paiements. »

Le paragraphe B7 d'IAS 34 indique toutefois ce qui suit :

« Les paiements éventuels de loyers fondés sur les ventes peuvent être un exemple d'obligation légale ou implicite comptabilisée comme une dette. Si un contrat de location prévoit des paiements éventuels basés sur un certain niveau de ventes annuelles réalisées par le preneur, une obligation peut être générée au cours de périodes intermédiaires de l'exercice avant que le niveau des ventes annuel requis n'ait été réalisé si l'entité s'attend à réaliser le niveau de ventes requis et si par conséquent elle n'a d'autre alternative réaliste que d'effectuer ce paiement futur. »

Question : À quel moment les paiements de loyers variables doivent-ils être passés en charges et inclus dans l'obligation locative dans les deux mises en situation suivantes?

Mise en situation 1

Une entité loue un bien pour un an et n'a pas retenu l'exemption relative aux contrats de location à court terme pour cette catégorie de biens. En vertu d'un contrat de location d'un an, le preneur est tenu d'effectuer un paiement supplémentaire de 100 000 \$ à la fin du contrat, soit le 31 décembre, si ses ventes pour l'exercice excèdent 1 million de dollars. À la date de passation du contrat, le preneur estime que ses ventes excéderont le seuil établi au cours de l'exercice; il s'attend donc à devoir payer la somme supplémentaire au 31 décembre. Le seuil de ventes de 1 million de dollars est effectivement dépassé le 15 septembre.

Les deux points de vue avancés pour cette mise en situation sont les suivants :

- Point de vue A – Au premier trimestre de l'exercice, conformément à IAS 34.
- Point de vue B – Au troisième trimestre de l'exercice, conformément à IFRS 16.

Mise en situation 2

En vertu d'un contrat de location de quatre ans, le preneur est tenu d'effectuer un paiement supplémentaire de 100 000 \$ le 30 juin de la quatrième année si le cumul de ses ventes pour les trois premières années excède 3 millions de dollars. À la date de passation du contrat, le preneur estime que ses ventes excéderont le seuil établi à un moment donné au cours des trois premières années, de sorte que la somme supplémentaire devra être payée.

Au premier trimestre de l'année 3, le preneur arrive à la conclusion qu'il est hautement probable que le seuil sera atteint au cours de cette année, compte tenu des résultats cumulatifs des années 1 et 2, et du carnet de commandes pour l'année 3. Le seuil cumulatif de ventes de 3 millions de dollars est dépassé le 15 septembre de l'année 3.

Les trois points de vue avancés pour cette mise en situation sont les suivants :

- Point de vue A – Au premier trimestre de l'année 1, conformément à IAS 34. Ce point de vue repose sur l'attente, à la passation du contrat, que le seuil sera atteint à un moment donné au cours des trois premières années.
- Point de vue B – Au premier trimestre de l'année 3, conformément à IAS 34. Ce point de vue repose sur l'attente que le seuil sera atteint au cours de l'année 3 (tandis qu'au cours des périodes antérieures, le moment où le seuil serait atteint n'était pas certain, ainsi que sur le degré de probabilité plus élevé).
- Point de vue C – Au troisième trimestre de l'année 3, conformément à IFRS 16.

Discussion du Groupe

Le Groupe examine les deux mises en situation ensemble. Les membres du Groupe conviennent que les exigences d'IFRS 16 et d'IAS 34 sont difficiles à concilier, en raison de la disposition explicite énoncée au paragraphe 38(b) d'IFRS 16.

Le Groupe indique que les dispositions d'IAS 34 ne devraient pas avoir d'incidence sur l'application d'IFRS 16, car elles portent sur la préparation d'états financiers intermédiaires. IFRS 16 indique clairement que les paiements de loyers variables sont comptabilisés dans l'exercice au cours duquel se produit l'événement ou la situation qui est à l'origine des paiements. Toutefois, les indications d'application fournies dans IAS 34 sont insuffisantes (c.-à-d. qu'on y trouve très peu d'indications pour permettre à l'entité de déterminer la meilleure façon de répartir les paiements sur les diverses périodes intermédiaires).

Le Groupe se demande également s'il existe de telles incohérences entre IAS 34 et IAS 17 *Contrats de location*, la norme actuelle sur les contrats de location. Il indique qu'IAS 17 ne contient pas de disposition équivalente à ce qui est explicitement énoncé au paragraphe 38(b) d'IFRS 16 et fait observer que les préparateurs ont tendance à suivre l'exemple illustratif qui accompagne IAS 34 (c.-à-d. le paragraphe B7). Un membre du Groupe souligne toutefois qu'il semble y avoir une contradiction entre les dispositions mêmes d'IAS 34 et cet exemple illustratif. Plus particulièrement, le paragraphe 39 d'IAS 34 précise que « [la] comptabilisation des coûts qu'une entité engage de façon inégale durant l'exercice doit être devancée ou différée à une date intermédiaire si, et seulement si, il est approprié de devancer ou de différer la comptabilisation de ce type de coûts à la fin de l'exercice ».

Les membres du Groupe font observer que cette question met en évidence les lacunes d'IAS 34 plutôt qu'un problème d'IFRS 16. Comme les dispositions d'IFRS 16 sont claires, le défi consiste à intégrer ces dispositions dans le modèle applicable à l'information intermédiaire.

Vu le risque de foisonnement des pratiques, le Groupe recommande d'examiner la question avec le CNC afin que celui-ci détermine s'il y a lieu de la soumettre à l'IASB ou à l'IFRS Interpretations Committee.

(Pour prendre connaissance dans le détail des discussions et des opinions exprimées, écoutez le [clip audio](#) [en anglais seulement].)

IFRS 16 : Servitudes

Les servitudes et droits de passage peuvent prendre diverses formes, par exemple être perpétuels ou fondés sur le temps. Les servitudes peuvent également être assujetties à divers droits et conditions (par exemple, des infrastructures de transport peuvent passer au-dessus ou au-dessous des terres d'un agriculteur).

Le paragraphe BC78 de la Base des conclusions d'IFRS 16 *Contrats de location* indique que l'IASB a décidé de ne pas exclure expressément du champ d'application de la norme les contrats de location à long terme de terrains. Cela dit, il est indiqué au paragraphe 3 d'IFRS 16 que les droits détenus par un preneur en vertu d'un accord de licence entrent dans le champ d'application d'IAS 38 *Immobilisations incorporelles*.

Des questions ont été soulevées quant à savoir si les servitudes entrent ou non dans le champ d'application d'IFRS 16 et sur l'unité de comptabilisation appropriée pour le droit d'utiliser un espace défini.

Mise en situation

- *Exemple A* : Un entrepôt loué est situé sur un terrain qui est lui-même assujéti à une entente de droit d'utilisation. Le preneur n'obtient pas la propriété ou le titre du terrain sous-jacent et doit verser des paiements au propriétaire foncier chaque année pour l'utilisation du terrain.
- *Exemple B* : Un pipeline passe sous la terre d'un agriculteur. L'entité qui possède le pipeline a un droit de passage qui lui permet d'accéder à la propriété aux fins de la construction et de la maintenance du pipeline. L'agriculteur peut continuer d'utiliser le terrain se trouvant au-dessus du pipeline aux fins de la culture agricole, mais il ne peut construire de structures sur le terrain se trouvant au-dessus du pipeline.

Certaines entités peuvent choisir d'appliquer IFRS 16 aux contrats de location d'immobilisations incorporelles en application du paragraphe 4 d'IFRS 16. Ce choix de méthode n'est toutefois pas examiné plus amplement dans la discussion qui suit.

Question : Les servitudes entrent-elles dans le champ d'application d'IFRS 16?

Point de vue A – Oui, les servitudes entrent dans le champ d'application d'IFRS 16.

Les tenants de ce point de vue soulignent que les servitudes sont des droits d'utilisation d'un terrain. L'IASB a expressément décidé de ne pas exclure du champ d'application d'IFRS 16 les droits à long terme visant des terrains. L'unité de comptabilisation appropriée consiste dans l'espace défini utilisé par le bâtiment ou le pipeline.

Les exclusions du champ d'application d'IAS 38 ne s'appliquent pas automatiquement aux servitudes. Les entités doivent tenir compte des termes et conditions de l'accord.

Point de vue B – Non, les servitudes sont considérées comme des accords de licence qui sont inclus dans le champ d'application d'IAS 38.

Les tenants de ce point de vue soulignent que, jusqu'ici, les servitudes ont été considérées comme entrant dans le champ d'application d'IAS 38. La publication d'IFRS 16 n'est pas perçue comme ayant une incidence sur les conclusions antérieures.

Comme une servitude n'est qu'un droit d'utiliser une partie d'un terrain, les indications sur les droits à long terme visant un terrain ne s'appliquent pas.

Point de vue C – Cela dépend.

Les droits conférés par les servitudes doivent être appréciés à la lumière de la définition d'un contrat de location énoncée dans IFRS 16.

L'accord de l'exemple A semble répondre à la définition d'un contrat de location, car il confère le droit de contrôler l'utilisation du terrain pour un certain temps moyennant une contrepartie. Le preneur a le droit d'obtenir la quasi-totalité des avantages économiques découlant de l'utilisation du terrain et le droit de décider de l'utilisation du terrain.

L'exemple B diffère de l'exemple A en ce sens que l'accord ne confère pas le droit de contrôler l'utilisation du terrain pour un certain temps. L'agriculteur a le droit d'obtenir la quasi-totalité des avantages économiques découlant de l'utilisation du terrain et le droit de décider de l'utilisation du terrain.

Dans bien des cas, le facteur déterminant sera de savoir si le titulaire de la servitude a le droit exclusif d'utiliser un espace défini ou si le propriétaire foncier obtient des avantages économiques importants au-delà de la servitude.

Discussion du Groupe

Les membres du Groupe indiquent que cette question fait l'objet de discussion à l'échelle internationale et font état de points de vue préliminaires à examiner².

Un membre du Groupe penche pour l'inclusion des servitudes dans le champ d'application d'IFRS 16 dans les mises en situation présentées ci-dessus (point de vue A). Ce point de vue repose sur le fait qu'un montant est payé pour l'utilisation du terrain, ce qui semble correspondre davantage aux situations visées par l'objectif d'IFRS 16.

Une question est soulevée quant à savoir si les servitudes dans les industries extractives pourraient également être visées par l'exemption du champ d'application énoncée au paragraphe 3(a) d'IFRS 16. Selon ce paragraphe, l'entité ne doit pas appliquer IFRS 16 aux « contrats portant sur la prospection ou l'exploitation de minéraux, de pétrole, de gaz naturel ou d'autres ressources non renouvelables similaires ».

Le présentateur fait remarquer que, dans certains pays, si le matériau se trouvant sous la surface terrestre appartient à l'État et que l'État accorde à l'entité une licence de prospection, le contrat de location doit être exclu du champ d'application d'IFRS 16. Cependant, si le matériau se trouve sous la surface terrestre, mais qu'un propriétaire foncier privé détient les droits d'accès à la surface du terrain, les droits d'accès à la surface et sous la surface du terrain peuvent être visés par l'exemption du champ d'application énoncée au paragraphe 3(a) d'IFRS 16.

Un autre membre du Groupe mentionne les droits horizontaux et verticaux, soulevant la question de savoir si IFRS 16 s'applique uniquement aux droits horizontaux (c.-à-d. aux droits d'utiliser un bien déterminé qui est visible sans avoir à déterminer s'il existe un autre droit sous la surface terrestre).

Un membre du Groupe estime qu'il importe de déterminer si le preneur a le droit d'obtenir la quasi-totalité des avantages économiques découlant de l'utilisation du bien tout au long de la période. Le paragraphe B20 d'IFRS 16 précise, entre autres, qu'« une partie de la capacité ou toute autre partie d'un bien qui n'est pas physiquement distincte (par exemple, une partie de la capacité d'un câble à fibres optiques) ne constitue pas un bien déterminé, à moins qu'elle représente la quasi-totalité de la capacité du bien et qu'elle procure de ce fait au client le droit d'obtenir la quasi-totalité des

² Par exemple, lors de sa réunion du [10 mai 2017](#), le Financial Accounting Standard Board des États-Unis a discuté de la question de savoir si les servitudes entreraient dans le champ d'application de Topic 842, Leases, lorsqu'elles sont comptabilisées actuellement comme des immobilisations incorporelles. Puisque plusieurs points de vue pourraient être raisonnables sur cette question, le FASB a demandé à ses permanents de procéder à des consultations supplémentaires auprès des préparateurs, des auditeurs et des utilisateurs.

avantages économiques découlant de l'utilisation du bien ». Pour ce qui concerne les mises en situation présentées ci-dessus, ce membre du Groupe penche pour le point de vue B.

Le présentateur indique que les discussions préliminaires qu'on observe en pratique mettent en évidence la nécessité de bien comprendre l'ensemble des droits et des obligations spécifiques découlant d'un accord pour être en mesure de déterminer s'il faut appliquer IFRS 16 ou IAS 38.

La discussion du Groupe permet d'attirer l'attention sur la question. Aucune autre mesure n'est recommandée au CNC.

(Pour prendre connaissance dans le détail des discussions et des opinions exprimées, écoutez le [clip audio](#) [en anglais seulement].)

IAS 36 : Test de dépréciation du goodwill

IAS 36 *Dépréciation d'actifs* exige que l'entité soumette le goodwill à un test de dépréciation annuellement en comparant la valeur comptable de l'unité génératrice de trésorerie qui comprend le goodwill avec sa valeur recouvrable. Or, bien qu'un test de dépréciation annuel du goodwill soit obligatoire, IAS 36 prévoit un allègement pour la détermination de la valeur recouvrable.

Le paragraphe 99 d'IAS 36 se lit comme suit :

« Le calcul détaillé le plus récent effectué lors d'une période précédente de la valeur recouvrable d'une unité génératrice de trésorerie à laquelle un goodwill a été affecté peut être utilisé dans le test de dépréciation de cette unité au cours de la période considérée, à condition qu'il soit satisfait à tous les critères suivants :

- (a) les actifs et les passifs constituant l'unité n'ont pas sensiblement varié depuis le calcul le plus récent de la valeur recouvrable;
- (b) le calcul le plus récent de la valeur recouvrable a abouti à un montant qui excède, de façon substantielle, la valeur comptable de l'unité; et
- (c) sur la base d'une analyse des événements qui se sont produits et de l'évolution des circonstances depuis le calcul le plus récent de la valeur recouvrable, il est très peu probable qu'une détermination actuelle de la valeur recouvrable aboutirait à un montant inférieur à la valeur comptable actuelle de l'unité. »

Question 1 : Quels seraient les facteurs à prendre en considération par l'entité pour déterminer si elle peut utiliser le calcul détaillé le plus récent de la valeur recouvrable dans le test de dépréciation du goodwill?

L'exercice du jugement est requis pour déterminer si les critères énoncés au paragraphe 99 d'IAS 36 sont tous remplis, particulièrement pour déterminer ce qu'on entend par « un montant qui excède de façon substantielle ». Pour déterminer si la valeur recouvrable excède de façon substantielle la valeur comptable de l'unité génératrice de trésorerie, il importe de comprendre l'incidence que pourrait avoir sur le calcul un changement des hypothèses clés. Si un changement relativement mineur à l'une des hypothèses clés pouvait éliminer l'excédent, il est moins probable que le critère énoncé au paragraphe 99(b) d'IAS 36 soit rempli. De plus, l'entité devrait déterminer s'il y a lieu de s'attendre à ce qu'une hypothèse clé varie d'un exercice à l'autre.

Question 2 : En supposant que tous les critères du paragraphe 99 d'IAS 36 sont remplis, l'entité peut-elle utiliser le même calcul de la valeur recouvrable pour plusieurs exercices?

Point de vue 2A – L'entité peut utiliser le même calcul de la valeur recouvrable pour plusieurs exercices dans la mesure où les critères énoncés au paragraphe 99 d'IAS 36 continuent d'être remplis.

Les tenants de ce point de vue font observer que le paragraphe 99 d'IAS 36 n'indique pas que le calcul de la valeur recouvrable doit provenir de la période antérieure la plus récente. On parle plutôt du calcul le plus récent de la valeur recouvrable effectué lors d'une période précédente.

La probabilité de survenance d'un événement ou d'un changement de situation augmente avec le temps. Toutefois, si l'excédent de la valeur recouvrable sur la valeur comptable de l'unité génératrice de trésorerie est important au point où la probabilité d'une dépréciation du goodwill reste faible, la conclusion tirée peut demeurer la même pour plusieurs périodes. Dans ce cas, le même calcul de la valeur recouvrable peut être utilisé un nombre de fois indéterminé.

Point de vue 2B – L'entité ne peut utiliser indéfiniment le même calcul de la valeur recouvrable; elle doit plutôt utiliser le calcul de l'exercice le plus récent.

Les tenants de ce point de vue considèrent que le paragraphe 99 d'IAS 36 ne visait à fournir un allègement que pour l'exercice considéré, et non de dispenser indéfiniment l'entité de soumettre son goodwill à un test de dépréciation annuel. Le paragraphe BC177 de la Base des conclusions d'IAS 36 précise entre autres ce qui suit :

« Le conseil a conclu que, dans de telles circonstances, le fait de permettre qu'un calcul détaillé de la valeur recouvrable d'une unité génératrice de trésorerie (d'un groupe d'unités) à laquelle le goodwill a été affecté soit repris de **l'exercice précédent** pour être utilisé dans le cadre du test de dépréciation de l'exercice considéré réduirait grandement les coûts d'application du test de dépréciation, sans pour autant compromettre son intégrité. » (TRADUCTION LIBRE – caractères gras ajoutés)

Discussion du Groupe

Le Groupe discute des deux questions ensemble.

Le Groupe mentionne que l'entité demeure tenue de procéder à une analyse pour apprécier la probabilité que la valeur recouvrable actuelle soit inférieure à la valeur comptable actuelle de l'unité lorsqu'elle applique le paragraphe 99 d'IAS 36. Les entités pourraient trouver que l'application du test de dépréciation annuel du goodwill exige moins de travail qu'une analyse de la probabilité. Un membre du Groupe souligne que, s'il existe plusieurs unités génératrices de trésorerie auxquelles le goodwill est affecté, il peut arriver que le calcul de la valeur recouvrable d'une unité excède de façon substantielle sa valeur comptable, mais que ce ne soit pas le cas pour toutes les unités. Comme une entité comparera généralement la valeur comptable de son actif net avec sa capitalisation boursière selon le paragraphe 12 d'IAS 36, l'information requise pour appliquer le test de dépréciation du goodwill est souvent déjà disponible.

S'appuyant sur leur expérience, les membres du Groupe soulignent que les entités ne se prévalent pas couramment de l'allégement offert au paragraphe 99 d'IAS 36. Un membre du Groupe reconnaît que le terme « une période précédente » est ambigu et qu'il pourrait être interprété comme signifiant la période qui précède immédiatement ou tout simplement une période antérieure. Il est nécessaire de tenir compte des faits et des circonstances car, si l'unité génératrice de trésorerie qui inclut le goodwill n'a manifestement pas perdu de valeur, l'utilisation du même calcul de la valeur recouvrable pour plusieurs exercices est moins préoccupante. Toutefois, plus longue est la période qui sépare le calcul le plus récent de la valeur recouvrable et la période de présentation de l'information financière pour laquelle le goodwill est soumis à un test de dépréciation, plus il est nécessaire de procéder à une analyse qualitative rigoureuse pour justifier le recours à l'allégement prévu au paragraphe 99 d'IAS 36.

Un allégement similaire est offert à l'égard d'une immobilisation incorporelle ayant une durée d'utilité indéterminée, selon le paragraphe 24 d'IAS 36. Toutefois, un membre du Groupe précise qu'il n'est pas clair qu'un allégement similaire soit offert à l'égard d'une immobilisation incorporelle qui n'est pas encore prête à être utilisée compte tenu du libellé du paragraphe 15 d'IAS 36.

La discussion du Groupe permet d'attirer l'attention sur la question. Aucune autre mesure n'est recommandée au CNC.

(Pour prendre connaissance dans le détail des discussions et des opinions exprimées, écoutez le [clip audio](#) [en anglais seulement].)

IFRS 9 : Questions concernant les entités non financières

Bien que les dispositions d'IFRS 9 *Instruments financiers* soient souvent associées aux entités financières, certaines d'entre elles devraient avoir une incidence sur les entités non financières ou pourraient être pertinentes pour ces entités, par exemple les dispositions relatives aux aspects suivants :

- les placements en instruments de capitaux propres (c.-à-d. dans un portefeuille de titres de sociétés cotées ou dans une société non cotée);
- les prêts sans intérêts à des parties liées, comme des membres du personnel;
- le modèle de dépréciation simplifié applicable aux créances clients.

Le Groupe a discuté de cinq questions liées aux aspects ci-dessus afin de mettre en évidence certaines des dispositions d'IFRS 9 auxquelles les entités non financières devraient porter attention au moment de la mise en œuvre de la norme.

Mise en situation 1

- L'Entité A a un portefeuille de placements en instruments de capitaux propres qui ont été acquis dans le cadre de diverses transactions et qui ne sont pas détenus à des fins de transaction. Les placements comprennent des actions ordinaires. Chaque placement représente un intérêt de moins de 10 % dans l'entité en question et ne confère ni le contrôle ni une influence notable.

- En application d'IAS 39 *Instruments financiers : comptabilisation et évaluation*, l'Entité A a désigné un portefeuille d'instruments de capitaux propres comme étant à la juste valeur par le biais du résultat net (JVRN), car le groupe d'actifs financiers est géré et sa performance, évaluée, d'après la méthode de la juste valeur.
- En 2017 et en 2018, la performance des placements compris dans le portefeuille a varié, certains placements s'étant dépréciés et d'autres, appréciés.
- Aux fins de la préparation des états financiers annuels de 2018, l'Entité A veut choisir de classer chacun des instruments de capitaux propres qui se sont dépréciés en 2017 et 2018 à la juste valeur par le biais des autres éléments du résultat global (JVAERG).
- L'Entité A applique IFRS 9 pour la première fois le 1^{er} janvier 2018.

Question 1 : À quelle date l'Entité A doit-elle faire ses choix en matière de classement des placements en instruments de capitaux propres et peut-elle désigner certains placements en instruments de capitaux propres comme étant à la JVAERG si elle continue de classer les autres placements de ce portefeuille comme étant à la JVRN?

Selon le paragraphe 4.1.4 d'IFRS 9, les variations ultérieures de la juste valeur des placements en instruments de capitaux propres qui seraient autrement évalués à la JVRN peuvent être présentées dans les autres éléments du résultat global dans la mesure où les instruments ne sont pas détenus à des fins de transaction et où l'entité a fait ce choix irrévocable lors de la comptabilisation initiale (c.- à- d. qu'elle a désigné l'instrument de capitaux propres comme étant à la JVAERG).

Bien qu'un choix irrévocable puisse être fait pour chaque instrument pris individuellement, l'Entité A doit faire son choix irrévocable en tenant compte des faits et des circonstances qui prévalent au 1^{er} janvier 2018 et ne peut avoir recours à des connaissances *a posteriori* pour désigner certains instruments comme étant à la JVAERG du fait de leur performance au cours du premier trimestre de 2018 ou de l'exercice 2018.

L'entité doit consigner par écrit son choix irrévocable au plus tard à la date de première application, soit le 1^{er} janvier 2018 pour l'exercice clos le 31 décembre 2018.

Discussion du Groupe

Les membres du Groupe se disent d'accord avec l'analyse ci-dessus et insistent sur le fait qu'IFRS 9 ne permet pas le recours à des connaissances *a posteriori*. Les entités auraient donc à faire un choix irrévocable au plus tard à la date de la première application.

Mise en situation 2

- L'Entité B a un placement en actions ordinaires d'une société non cotée. Les actions ordinaires ne sont pas détenues à des fins de transaction. Le placement représente un intérêt de moins de 10 % dans la société et ne confère ni le contrôle ni une influence notable.
- Le placement est comptabilisé comme étant disponible à la vente, conformément à IAS 39. Les actions ordinaires sont évaluées au coût, car il n'existe pas de cours sur un marché actif, et la juste valeur ne peut être évaluée de manière fiable.

Question 2 : Lors de l'application initiale d'IFRS 9, l'Entité B pourra-t-elle maintenir la comptabilisation du placement en actions ordinaires de la société non cotée au coût?

Comme le placement en actions ordinaires détenu par l'Entité B est un instrument de capitaux propres, il doit être classé comme étant à la JVRN, sauf si l'entité choisit de le désigner comme étant à la JVAERG. Selon ces deux classements, le placement doit être évalué à la juste valeur.

L'Entité B peut toutefois choisir de maintenir la comptabilisation du placement en actions ordinaires de la société non cotée au coût, en raison des dispositions du paragraphe B5.2.3 d'IFRS 9, qui se lisent comme suit :

« Tous les placements dans des instruments de capitaux propres et tous les contrats sur ces instruments doivent être évalués à la juste valeur. Toutefois, dans des circonstances limitées, il peut arriver que le coût constitue une estimation appropriée de la juste valeur. Ce peut être le cas lorsqu'il n'est pas possible d'obtenir suffisamment d'informations assez récentes pour évaluer la juste valeur ou lorsqu'il existe une large fourchette d'évaluations possibles de la juste valeur et que le coût représente la meilleure estimation de la juste valeur dans cette fourchette. »

L'Entité B devrait tenir compte des dispositions du paragraphe B5.2.4 d'IFRS 9, qui fait état d'éléments indiquant que le coût pourrait ne pas être représentatif de la juste valeur.

Discussion du Groupe

Les membres du Groupe font observer que, bien que de nombreuses entités puissent tenter d'utiliser le coût en tant qu'estimation de la juste valeur, ce choix ne peut être fait automatiquement. Les entités doivent d'abord se demander s'il existe des facteurs, comme ceux énoncés au paragraphe B5.2.4 d'IFRS 9, indiquant que le coût n'est pas une estimation appropriée de la juste valeur. Un membre du Groupe fait observer qu'un plus grand nombre d'entités sont susceptibles de présenter des ajustements de la juste valeur de leurs placements en capitaux propres selon IFRS 9 que selon IAS 39 en raison des indicateurs énoncés au paragraphe B5.2.4 d'IFRS 9, particulièrement l'indicateur (g) qui concerne les transactions portant sur les capitaux propres réalisées ultérieurement à un prix différent.

Un membre du Groupe attire l'attention sur les indications fournies au paragraphe BC5.18 de la Base des conclusions d'IFRS 9, qui précisent que l'IASB est arrivé à la conclusion qu'il ne serait jamais approprié d'utiliser le coût en tant qu'estimation de la juste valeur des placements en instruments de capitaux propres détenus par des entités particulières, comme les institutions financières ou les fonds de placement. Un autre membre du Groupe mentionne que, dans bien des cas, peu importe que l'entité soit ou non une institution financière ou un fonds de placement, elle suivra la performance de son placement et, par le fait même, pourrait disposer d'informations suffisantes pour évaluer la juste valeur.

Un membre du Groupe fait observer que, souvent, les placements sont effectués en vue de faire une percée dans une économie, un marché ou une technologie en émergence. Dans ces cas, comme il est difficile d'obtenir des informations pour évaluer la juste valeur avec précision, les entités pourraient vouloir examiner la question de savoir si le coût constitue une estimation

appropriée de la juste valeur. Un autre membre du Groupe souligne que les entités qui utilisent le coût comme estimation de la juste valeur devront tenir compte des dispositions qui imposent d'effectuer un test de dépréciation.

Mise en situation 3

- L'Entité C a consenti un prêt sans intérêts de 100 000 \$ à un membre de son personnel. L'accord de prêt intervenu entre l'Entité C et le membre du personnel vient à échéance trois ans après la date du prélèvement initial. Le taux d'intérêt de marché pour un prêt similaire aurait été de 8 % par année lors de la comptabilisation initiale.
- Supposons que le prêt consenti au membre du personnel n'est pas lié à la prestation de services futurs par le membre du personnel ni aux titres de capitaux propres de l'Entité C. On ne s'attend pas à vendre le prêt.

Question 3 : Comment devrait-on classer et évaluer un prêt assorti d'un taux d'intérêt inférieur au taux du marché selon IFRS 9?

Selon le paragraphe 5.1.1 d'IFRS 9, tous les instruments financiers sont comptabilisés initialement à la juste valeur (semblable aux exigences d'IAS 39). Après la comptabilisation initiale, l'entité est tenue d'évaluer un actif financier conformément aux paragraphes 4.1.1 à 4.1.5 d'IFRS 9 au coût amorti, à la JVAERG ou à la JVRN.

Les points de vue qui suivent portent sur le critère relatif aux flux de trésorerie contractuels et non sur l'appréciation du modèle économique.

Point de vue 3A – Coût amorti.

Selon le paragraphe 4.1.2 d'IFRS 9, un actif financier doit être évalué au coût amorti si sa détention s'inscrit dans un modèle économique dont l'objectif est de détenir l'actif financier afin d'en percevoir les flux de trésorerie contractuels et si ses conditions contractuelles donnent lieu à des flux de trésorerie qui correspondent uniquement à des remboursements de principal et à des versements d'intérêts.

Bien que l'Entité C ne gagne aucun intérêt sur le prêt, cela ne signifie pas nécessairement que le critère des flux de trésorerie qui correspondent uniquement à des remboursements de principal et à des versements d'intérêts n'est pas rempli, car elle ne s'attend pas à vendre le prêt consenti au membre du personnel.

Aux fins de l'application du critère des flux de trésorerie qui correspondent uniquement à des remboursements de principal et à des versements d'intérêts, la juste valeur lors de la comptabilisation initiale est considérée comme le principal. La juste valeur d'un prêt qui ne porte pas intérêt est évaluée à la valeur actualisée de l'ensemble des entrées de trésorerie futures, calculée au moyen du taux d'intérêt ayant cours sur le marché pour un instrument similaire (par exemple, quant à la monnaie, à l'échéance ou au type de taux d'intérêt) ayant une notation similaire. Bien que le prêt ne lui procure pas d'intérêts, l'Entité C comptabilise des produits d'intérêts au taux d'intérêt effectif. Les intérêts théoriques sont considérés comme la contrepartie payée pour la valeur temps de l'argent, le risque de crédit et les autres risques et frais qui se rattachent à un contrat de prêt de base.

Point de vue 3B – Juste valeur par le biais des autres éléments du résultat global ou du résultat net.

Selon ce point de vue, l'Entité C ne gagne pas d'intérêts sur le prêt, car elle ne touche pas de contrepartie pour la valeur temps de l'argent, le risque de crédit et les autres risques et frais qui se rattachent à un contrat de prêt de base. Par conséquent, le critère des flux de trésorerie qui correspondent uniquement à des remboursements de principal et à des versements d'intérêts n'est pas rempli, et le prêt ne peut être classé comme étant au coût amorti.

Le paragraphe 4.1.4 d'IFRS 9 précise notamment qu'« un actif financier doit être évalué à la juste valeur par le biais du résultat net, à moins qu'il ne soit évalué au coût amorti selon le paragraphe 4.1.2 ou à la juste valeur par le biais des autres éléments du résultat global selon le paragraphe 4.1.2A ».

Discussion du Groupe

Les membres du Groupe appuient l'évaluation au coût amorti (point de vue 3A), et font observer que, selon le paragraphe 4.1.3 d'IFRS 9, les intérêts se composent « d'une contrepartie pour la valeur temps de l'argent, le risque de crédit associé au principal restant dû pour une période de temps donnée et les autres risques et frais qui se rattachent à un prêt de base, ainsi que d'une marge ». IFRS 9 ne fait jamais allusion aux intérêts comme constituant un montant raisonnable de contrepartie. De plus, le paragraphe B4.1.7A d'IFRS 9 précise qu'un instrument qui dégage un intérêt négatif peut quand même remplir le critère des flux de trésorerie qui correspondent uniquement à des remboursements de principal et à des versements d'intérêts. Les membres du Groupe ont donc indiqué qu'on pouvait appliquer la même logique à un prêt ne portant pas intérêt.

Un membre du Groupe demande dans quel poste il faudrait comptabiliser la différence entre la juste valeur et la valeur nominale du prêt lors de la comptabilisation initiale. Un autre membre du Groupe fait observer que cette différence est semblable à un avantage offert à l'employé et ne répondrait pas à la définition d'un actif. Par conséquent, la différence devrait être comptabilisée immédiatement en charges. L'instrument remplit le critère des flux de trésorerie qui correspondent uniquement à des remboursements de principal et à des versements d'intérêts, parce que le prêt actualisé est porté à sa valeur nominale sur la durée du prêt en comptabilisant les produits d'intérêts et que le capital est remboursé à la date d'échéance.

Question 4 : Le classement établi à la question 3 change-t-il si le contrat de prêt prévoit une option de remboursement anticipé susceptible de modifier le calendrier des flux de trésorerie contractuels?

Point de vue 4A – Non, le classement ne changerait pas du fait de la nature de l'option de remboursement anticipé.

Le paragraphe B4.1.11 d'IFRS 9 donne des exemples de modalités contractuelles se traduisant par des flux de trésorerie contractuels qui correspondent uniquement à des remboursements de principal et à des versements d'intérêts. Plus particulièrement, l'un de ces exemples est celui d'une modalité contractuelle qui permet à l'émetteur d'effectuer – ou au porteur d'obtenir – le remboursement anticipé de l'instrument d'emprunt et selon laquelle le montant du remboursement anticipé représente essentiellement le principal restant dû et les intérêts y afférents.

Dans cette mise en situation, le montant du remboursement anticipé représentera le principal restant dû et les intérêts courus. Le critère des flux de trésorerie qui correspondent uniquement à des remboursements de principal et à des versements d'intérêts continue donc d'être rempli, et le classement au coût amorti demeure approprié.

Point de vue 4B – Le classement peut changer selon la nature ou l'importance de l'option de remboursement anticipé.

La présence de l'option de remboursement anticipé pourrait empêcher l'actif financier de remplir le critère des flux de trésorerie qui correspondent uniquement à des remboursements de principal et à des versements d'intérêts si l'actif a été acquis à fort escompte. Il en est ainsi parce que l'Entité C serait susceptible de réaliser un profit qui ne s'inscrit pas dans le rendement du prêt de base.

Cela dit, selon le paragraphe B4.1.12 d'IFRS 9, un actif peut remplir le critère des flux de trésorerie qui correspondent uniquement à des remboursements de principal et à des versements d'intérêts si la juste valeur de la modalité de remboursement anticipé ne représente pas un montant important lors de la comptabilisation initiale de l'actif financier, et ainsi continuer d'être classé comme étant au coût amorti.

Point de vue 4C – Oui, le classement changera du fait de l'existence d'une option de remboursement.

Si l'option de remboursement anticipé est considérée comme donnant lieu à la réalisation par l'Entité C d'un profit qui ne s'inscrit pas dans le rendement du prêt de base, le contrat de prêt ne remplit pas le critère des flux de trésorerie qui correspondent uniquement à des remboursements de principal et à des versements d'intérêts et doit être classé comme étant à la JVRN.

Discussion du Groupe

Les membres du Groupe conviennent que le classement peut changer selon l'importance de l'option de remboursement anticipé (point de vue 4B). Plus précisément, le paragraphe B4.1.12 d'IFRS 9 indique qu'un instrument d'emprunt assorti d'une option de remboursement anticipé peut être évalué au coût amorti si, entre autres, la juste valeur de cette option ne représente pas un montant important lors de la comptabilisation initiale.

Les membres du Groupe discutent d'exemples de caractéristiques de contrats de prêt qu'ils ont observés en pratique et qui ont fait en sorte que l'instrument ne remplissait pas le critère des flux de trésorerie qui correspondent uniquement à des remboursements de principal et à des versements d'intérêts. Un membre du Groupe fait observer que les dérivés incorporés et les effets convertibles sont des exemples courants de telles caractéristiques. Un autre membre du Groupe présente un exemple dans lequel le remboursement du principal et les versements d'intérêts sur un prêt à une entreprise associée varient en fonction des flux de trésorerie liés à un actif détenu par l'entreprise associée.

Un membre du Groupe mentionne qu'en général, lorsqu'une entité a des doutes quant à savoir si une caractéristique d'un contrat de prêt fait en sorte que ce dernier remplit ou non le critère des flux de trésorerie qui correspondent uniquement à des remboursements de principal et à des versements d'intérêts, l'appréciation devrait être axée sur la question de savoir si le prêt est

compatible avec le principe qui sous-tend IFRS 9, à savoir que l'instrument est un contrat de prêt de base. Si tel n'est pas le cas, l'entité doit évaluer attentivement si le prêt remplit ou non le critère des flux de trésorerie qui correspondent uniquement à des remboursements de principal et à des versements d'intérêts.

Question 5 : Quels facteurs ou changements, le cas échéant, une entité non financière qui applique la méthode de dépréciation simplifiée serait-elle tenue d'intégrer dans son modèle actuel pour se conformer à IFRS 9 ?

Pour ce qui concerne les créances clients qui ne comportent pas de composante financement importante selon IFRS 15, le paragraphe 5.5.15 d'IFRS 9 indique que l'entité doit toujours évaluer la correction de valeur pour pertes au montant des pertes de crédit attendues pour la durée de vie. Si les créances clients comportent une composante financement importante, l'entité peut choisir comme méthode comptable d'évaluer la correction de valeur pour pertes au montant des pertes de crédit attendues pour la durée de vie.

Si elle applique cette exception ou méthode simplifiée, l'entité n'est pas tenue de suivre les variations du risque de crédit. Elle doit plutôt comptabiliser les pertes de crédit attendues pour la durée de vie.

IFRS 9 ne prescrit pas la marche à suivre par l'entité pour estimer les pertes de crédit attendues pour la durée de vie lorsqu'elle applique la méthode simplifiée. La norme permet le recours à une matrice de calcul comme mesure de simplification aux fins de la détermination des pertes de crédit attendues pour la durée de vie à l'égard des créances clients. Actuellement, en pratique, de nombreuses entités non financières utilisent un modèle de dépréciation pour les créances clients suivant lequel on applique un pourcentage de pertes de valeur historiques en fonction du nombre de jours depuis lequel le paiement est en souffrance.

Les entités devraient continuer de prendre en compte les taux de défaillance historiques des clients, ajustés, au besoin, en fonction des conditions actuelles. Elles devraient également tenir compte de toute information prospective à leur disposition et regrouper les créances clients par segments de clientèle (par exemple, par région géographique ou type de produit) qui présentent des profils de pertes similaires pour calculer les pertes de crédit attendues pour la durée de vie.

Discussion du Groupe

Un membre du Groupe fait observer que, pour certaines entités, la méthode simplifiée pourrait exiger plus de travail dans les faits que l'application du modèle de dépréciation standard d'IFRS 9. En effet, des efforts importants pourraient être requis pour regrouper les créances en sous-populations et analyser chacune d'entre elles, surtout si l'entité exerce ses activités dans plusieurs pays ou offre plusieurs gammes de produits.

Un autre membre du Groupe fait observer qu'il n'est probablement pas approprié pour les entités qui utilisent un modèle fondé sur les taux de défaillance historiques selon IAS 39 d'utiliser exactement le même modèle selon IFRS 9. Bien que les changements ne soient pas étendus, il faudrait néanmoins intégrer l'information économique prospective dans le modèle appliqué selon IFRS 9.

La discussion du Groupe permet d'attirer l'attention sur la question. Aucune autre mesure n'est recommandée au CNC.

(Pour prendre connaissance dans le détail des discussions et des opinions exprimées, écoutez le [clip audio](#) [en anglais seulement].)

IFRS 9 : Modifications ou échanges de passifs financiers qui ne donnent pas lieu à la décomptabilisation

On a demandé à l'IFRS Interpretations Committee de clarifier les dispositions d'IFRS 9 *Instruments financiers* en ce qui concerne les modifications ou échanges de passifs financiers, plus particulièrement la question de savoir si une entité doit comptabiliser en résultat net l'ajustement du coût amorti du passif financier lorsque la modification ou l'échange ne donne pas lieu à la décomptabilisation de l'instrument.

Dans le bulletin [IFRIC Update de mars 2017](#), l'IFRS Interpretations Committee a publié une décision provisoire concernant son programme de travail³, concluant que « l'entité applique le paragraphe B5.4.6 d'IFRS 9 à toutes les révisions d'entrées et de sorties de trésorerie estimées, y compris aux variations des flux de trésorerie résultant de modifications ou d'échanges de passifs financiers qui ne donnent pas lieu à la décomptabilisation du passif financier. Ce faisant, l'entité recalcule le coût amorti du passif financier modifié en actualisant les flux de trésorerie contractuels modifiés au moyen du taux d'intérêt effectif initial. L'entité comptabilise tout ajustement du coût amorti du passif financier en résultat net en tant que produit ou charge à la date de la modification ou de l'échange » (TRADUCTION LIBRE). Cette conclusion est compatible avec les dispositions du paragraphe 5.4.3 d'IFRS 9 sur la comptabilisation de la modification des actifs financiers, dispositions qui constituent un ajout à la norme sur les instruments financiers.

Les membres du Groupe ont discuté de la mise en situation suivante en tenant compte de la décision provisoire concernant le programme de travail de l'IFRS Interpretations Committee.

Mise en situation

Le 1^{er} janvier 2010, l'Entité A :

- a emprunté 1 million de dollars à un taux annuel fixe de 9 %, pour 10 ans, les intérêts étant payables annuellement à terme échu;
- a engagé des frais d'émission de 100 000 \$;
- comptabilise l'emprunt selon la méthode du coût amorti.

Le 1^{er} janvier 2016, l'Entité A a convenu avec le preneur de modifier les conditions de l'emprunt comme suit :

- le taux d'intérêt est réduit à 7,5 %;

³ Après la tenue de la réunion, l'IFRS Interpretations Committee a convenu de soumettre la question à l'IASB compte tenu des commentaires reçus ([bulletin IFRIC Update de juin 2017](#)).

- l'échéance de l'emprunt est reportée de deux ans, jusqu'au 31 décembre 2021;
- la renégociation de l'emprunt n'a donné lieu à aucune commission.

Le coût amorti de l'emprunt à la date de la modification est de 947 674 \$ et la valeur actualisée des flux de trésorerie liés à l'emprunt modifié, calculée au moyen du taux d'intérêt effectif initial, est de 864 417 \$. La différence entre ces deux montants est de 83 257 \$.

La modification n'est pas considérée comme une extinction, car la valeur actualisée des flux de trésorerie selon les nouvelles conditions diffère de moins de 10 % de la valeur actualisée des flux de trésorerie restants du passif financier initial. Aucun autre facteur ne nous amène à conclure que la modification devrait être traitée comme une extinction. La date de première application d'IFRS 9 par l'Entité A est le 1^{er} janvier 2018 (c.-à-d. que l'Entité A n'a pas appliqué IFRS 9 de façon anticipée).

Analyse : Comptabilisation de la différence entre le coût amorti de l'emprunt initial et la valeur actualisée de l'emprunt modifié à la date de la modification, conformément à IAS 39 et IFRS 9.

En pratique, selon IAS 39, le montant de 83 257 \$ serait comptabilisé en résultat net dans les périodes futures en appliquant le taux d'intérêt effectif révisé. La valeur comptable de l'emprunt au 1^{er} janvier 2016 n'aurait pas changé (c.-à-d. qu'elle reste à 947 674 \$).

Toutefois, compte tenu de la décision provisoire concernant le programme de travail de l'IFRS Interpretations Committee publiée dans le bulletin *IFRIC Update* de mars 2017, le montant de 83 257 \$ serait comptabilisé en résultat net à la date de la modification, conformément à IFRS 9. Le coût amorti de l'emprunt modifié serait de 864 417 \$ au 1^{er} janvier 2016.

Lors de la transition à IFRS 9, l'Entité A est tenue d'appliquer rétrospectivement le paragraphe B5.4.6 d'IFRS 9 à l'emprunt modifié qui est en cours à la date de première application de la norme. L'Entité A devra déterminer l'ajustement transitoire requis pour amener le passif financier à la valeur comptable qui aurait été obtenue si, au 1^{er} janvier 2016, la valeur comptable avait été révisée à 864 417 \$ et le taux d'intérêt effectif initial de 10,6749 % avait été appliqué à compter de cette date. L'ajustement transitoire est comptabilisé soit au solde d'ouverture des résultats non distribués de la période de présentation de l'information financière auquel appartient la date de première application ou au solde à la date d'ouverture de la période comparative, si l'Entité A choisit de retraiter les chiffres des périodes antérieures au moment de la première application d'IFRS 9.

Discussion du Groupe

Un membre du Groupe fait remarquer que les modifications de passifs qui ne donnent pas lieu à la décomptabilisation sont chose courante en pratique, aussi bien pour les contrats de prêt de base que pour les instruments convertibles. Les membres du Groupe conviennent que les dispositions d'IFRS 9 qui imposent la comptabilisation de la différence entre le coût amorti de l'emprunt initial et la valeur actualisée de l'emprunt modifié en résultat net à la date de la modification donneront lieu à un changement en pratique par rapport à IAS 39.

Un autre membre du Groupe fait observer que le traitement appliqué selon IFRS 9 assurera une symétrie entre l'emprunteur et le prêteur, car le prêteur comptabilisera également la variation du coût amorti en résultat net à la date de la modification.

Quelques membres du Groupe disent craindre qu'IFRS 9 augmente le risque que des transactions soient sciemment structurées en fonction du traitement comptable des modifications de passifs qui ne donnent pas lieu à la décomptabilisation. Plus particulièrement, alors qu'un changement de taux d'intérêt aurait pour résultat la comptabilisation d'un montant en résultat net à la date de la modification, une commission payée par l'emprunteur au prêteur donnerait lieu à un ajustement de la valeur comptable du passif. Un membre du Groupe a demandé si des mesures devraient être prises pour régler cette question, sachant que le traitement comptable selon IFRS 9 sera différent pour deux transactions dont la substance est la même.

Le membre canadien de l'IFRS Interpretations Committee a fourni des éclaircissements sur les discussions tenues sur cette question, mentionnant en particulier que l'IFRS Interpretations Committee et l'IASB ont expressément reconnu ce risque de structuration et en ont discuté. L'IASB a décidé de ne pas traiter de cette question, soulignant qu'il souhaite fournir une plateforme stable aux parties prenantes pendant la mise en œuvre d'IFRS 9.

La discussion du Groupe attire l'attention sur la question. Le président et les permanents du CNC ont précisé que ce dernier entreprendra des activités supplémentaires, notamment en abordant la question dans son webinaire sur les IFRS et dans d'autres présentations, afin de sensibiliser davantage les parties prenantes canadiennes à ce changement. Aucune autre mesure n'est recommandée au CNC.

(Pour prendre connaissance dans le détail des discussions et des opinions exprimées, écoutez le [clip audio](#) [en anglais seulement].)

IAS 12 : Intérêts et pénalités relatifs à l'impôt sur le résultat

L'IFRS Interpretations Committee s'est demandé s'il devrait entreprendre un projet sur les intérêts et pénalités relatifs à l'impôt sur le résultat à la lumière des commentaires reçus sur son projet d'interprétation intitulé *Incertitude relative aux traitements fiscaux*⁴. Selon les commentaires reçus, les entités traitent les intérêts et pénalités relatifs à l'impôt sur le résultat conformément à IAS 12 *Impôts sur le résultat* ou à IAS 37 *Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels*.

L'IFRS Interpretations Committee a publié une décision provisoire concernant son programme de travail dans son [bulletin IFRIC Update de mars 2017](#), concluant qu'un projet de cette nature n'a pas un degré de priorité plus élevé que les autres projets figurant déjà au programme de travail de l'IASB ou au sien.

L'IFRS Interpretations Committee a également fait observer que « si l'entité détermine que les montants à payer ou à recevoir au titre d'intérêts ou de pénalités sont des impôts sur le résultat, elle doit traiter ces montants conformément à IAS 12. Si elle ne traite pas les intérêts et pénalités conformément à IAS 12, elle doit le faire conformément à IAS 37 » (TRADUCTION LIBRE).

⁴ En [juin 2017](#), l'IASB a publié IFRIC 23 *Incertitude relative aux traitements fiscaux*.

Le Groupe a discuté des deux mises en situation à la lumière de la décision provisoire concernant le programme de travail de l'IFRS Interpretations Committee.

Question : Comment l'entité devrait-elle comptabiliser les intérêts et les pénalités décrits dans les deux mises en situation suivantes?

Mise en situation 1

- Une entité a produit sa déclaration fiscale pour l'exercice clos le 31 décembre 20X7 auprès des autorités fiscales canadiennes. La déclaration comprend une position fiscale de l'entité en ce qui a trait au lieu où certains contrats de vente sont créés et approuvés et où une part importante des travaux est effectuée.
- Selon la position de l'entité, les contrats ne sont pas imposables au Canada, car ils se rapportent à des revenus provenant de sources situées dans un pays étranger. Il existe un certain degré d'incertitude quant à l'interprétation qui sera faite de cette position fiscale par les autorités fiscales canadiennes. Il est arrivé par le passé que des positions de l'entité soient contestées; dans certains cas, la décision a été favorable à l'entité, mais, dans d'autres cas, l'entité n'a pas eu gain de cause, selon les divers contextes.
- Le 30 juin 20X8, l'autorité fiscale produit un avis de cotisation indiquant que la cotisation correspond à celle établie dans la déclaration produite par l'entité. Toutefois, le 15 juillet 20X8, l'autorité fiscale avise l'entité qu'elle soumettra sa déclaration à une vérification fiscale, y compris la position fiscale susmentionnée en ce qui a trait aux contrats.
- Pour préparer ses états financiers aussi bien au 31 décembre 20X7 qu'au 31 décembre 20X8, l'entité doit déterminer comment comptabiliser sa position fiscale incertaine, particulièrement en ce qui a trait aux intérêts et aux pénalités. L'autorité fiscale n'a pas produit d'avis de nouvelle cotisation, car la vérification fiscale est en cours, mais il existe une probabilité importante qu'elle rende une décision en défaveur de l'entité.
- Si l'autorité fiscale rend une décision en défaveur de l'entité, celle-ci pourrait se voir imposer des pénalités importantes fondées sur un pourcentage de l'impôt sur le résultat qui n'a pas été payé initialement, plus les intérêts sur le paiement tardif des impôts à payer.

Discussion du Groupe

Un membre du Groupe indique que les intérêts et les pénalités relatifs à l'impôt sur le résultat peuvent ne pas être significatifs par rapport aux états financiers de l'entité. Il fait observer qu'en pratique, le traitement comptable de ces montants n'est pas le même selon IAS 12 et IAS 37. Toutefois, ce qu'il importe de retenir, c'est que les entités doivent faire preuve de cohérence dans le traitement des intérêts et des pénalités relatifs à l'impôt sur le résultat d'une période à l'autre. Si le montant est significatif, les entités devraient inclure des informations par voie de note.

Un autre membre du Groupe fait observer que l'entité devrait d'abord se demander si elle a comptabilisé les incidences de la position fiscale incertaine avant de déterminer le traitement comptable des intérêts et des pénalités qui pourraient découler de cette position. L'entité devrait également tenir compte de l'incidence du traitement comptable des intérêts et des pénalités sur le rapprochement des taux exigé selon IAS 12.

Mise en situation 2

- Une entité a reçu de l'autorité fiscale un avis de nouvelle cotisation couvrant une période de trois exercices, et ayant trait aux méthodes d'établissement des prix de transfert qu'elle a adoptées. Selon l'avis de cotisation de l'autorité fiscale, l'entité a 1 million de dollars d'impôts à payer, plus 200 000 \$ de pénalités et 150 000 \$ d'intérêts, pour un total de 1 350 000 \$.
- Initialement, l'entité s'oppose à l'avis de cotisation de l'autorité fiscale, mais après avoir établi ce qui lui en coûterait en frais juridiques pour faire valoir sa position, elle entame des discussions avec l'autorité fiscale et convient de régler la question.
- L'autorité fiscale indique qu'elle fermera le dossier sur la question si l'entité lui verse un total de 800 000 \$, mais aucune indication n'est fournie quant à la répartition de cette somme entre l'impôt à payer, les pénalités et les intérêts. L'entité accepte cette offre et verse la somme demandée à l'autorité fiscale.

Discussion du Groupe

Un membre du Groupe est d'avis que le paiement d'impôt combiné devrait être présenté dans la charge d'impôt exigible dans l'état du résultat global. Un autre membre du Groupe indique toutefois qu'il est plus important de s'assurer que des informations suffisantes sont fournies au sujet du paiement d'impôt combiné que de déterminer où le montant sera présenté. Cela dit, si l'entité utilise certaines mesures de performance clés (par exemple, le bénéfice avant intérêts, impôts et amortissements), l'emplacement du montant dans l'état du résultat global pourrait avoir certaines conséquences.

Un autre membre du Groupe réitère l'importance de l'uniformité du traitement comptable d'une période à l'autre, soulignant toutefois que les faits et circonstances peuvent justifier l'application d'un traitement plutôt qu'un autre. Il serait préférable que l'entité ait accès à un cadre général (par exemple, des critères ou des facteurs prédéfinis) auquel elle pourrait se reporter pour déterminer si les intérêts et les pénalités doivent être comptabilisés selon IAS 12 ou selon IAS 37. Un tel cadre est important pour assurer la cohérence dans l'exercice du jugement.

Quelques membres du Groupe font également part de leur expérience en ce qui a trait aux petites entités minières, indiquant qu'il peut arriver que ces montants d'intérêts et de pénalités soient significatifs lorsque les documents appropriés ne sont pas produits dans les délais impartis. Les pénalités sont souvent présentées séparément pour ces entités (par exemple, pénalité relative aux actions accréditives).

La discussion du Groupe permet d'attirer l'attention sur la question. Aucune autre mesure n'est recommandée au CNC.

(Pour prendre connaissance dans le détail des discussions et des opinions exprimées, écoutez le [audio clip](#) [en anglais seulement].)

LE POINT SUR LES DISCUSSIONS ANTÉRIEURES DU GROUPE

IFRS 3 et IAS 39 : Répartition du prix de transaction

Lors de la réunion de novembre 2016, les permanents du CNC ont rapporté au Groupe que le CNC a examiné ses recommandations sur cette [question](#) et décidé de la soumettre à l'IFRS Interpretations Committee. La question porte sur la façon dont le coût total d'acquisition doit être réparti entre les actifs individuels et les passifs individuels lorsque le groupe d'actifs acquis ne constitue pas une entreprise et comprend à la fois des instruments financiers et des éléments non financiers.

En février 2017, le CNC a soumis la question à l'IFRS Interpretations Committee⁵.

IAS 21 : Source des cours de change

Lors de la réunion de novembre 2016, le Groupe a discuté de cette [question](#) et proposé que le CNC cherche d'autres moyens de sensibiliser les parties prenantes aux changements annoncés par la Banque du Canada. Les permanents du CNC ont publié un [bulletin](#) en février 2017 pour exposer les points de vue du Groupe sur les conséquences possibles des changements apportés aux cours de change publiés par la Banque du Canada pour les entités qui présentent leur information financière selon les IFRS.

AUTRES QUESTIONS

Initiative concernant les informations à fournir – Principes de communication d'informations

En mars 2017, l'IASB a publié un document de travail dans lequel il propose des principes en vue d'accroître l'efficacité des informations fournies dans les états financiers. Les parties prenantes canadiennes sont invitées à soumettre leurs commentaires à l'IASB au plus tard le 2 octobre 2017.

Par ailleurs, le CNC a tenu une table ronde à Vancouver et à Toronto, ainsi qu'une table ronde virtuelle en juin. Une autre table ronde est prévue à Montréal le 25 juillet 2017. [Inscrivez-vous](#) pour participer à la table ronde qui se tiendra à Montréal pour faire connaître votre point de vue sur le document de travail de l'IASB.

Améliorations d'IFRS 8 Secteurs opérationnels (projet de modification d'IFRS 8 et d'IAS 34)

En mars 2017, l'IASB a publié un [exposé-sondage](#) dans lequel il propose neuf modifications de portée limitée à IFRS 8, y compris des modifications en vue :

- de préciser les critères qui doivent être réunis pour que des secteurs opérationnels puissent être regroupés;
- d'exiger la mention du titre et du rôle de la personne ou du groupe qui exerce les fonctions du principal décideur opérationnel.

⁵ Après la tenue de la réunion, l'IFRS Interpretations Committee a discuté de la question soumise ([bulletin IFRIC Update de juin 2017](#)).

Les parties prenantes sont invitées à soumettre leurs commentaires à l'IASB, ainsi que leurs commentaires sur l'[exposé-sondage correspondant du CNC](#) sur cette question avant la fin de la période de commentaire, soit le 31 juillet 2017.

Suivi après mise en œuvre – IFRS 13 *Évaluation de la juste valeur*

En mai 2017, l'IASB a publié un [appel à information](#) pour inviter les parties à faire part de leur expérience de la mise en œuvre d'IFRS 13, une norme qui explique comment évaluer la juste valeur des actifs et des passifs. L'appel à information se concentre sur les quatre points suivants :

- l'efficacité des informations fournies sur les évaluations de la juste valeur;
- l'unité de comptabilisation et l'évaluation de la juste valeur des placements cotés;
- l'application de la notion d'utilisation optimale dans le cadre de l'évaluation de la juste valeur d'actifs non financiers;
- l'exercice du jugement.

Les parties prenantes sont invitées à soumettre leurs commentaires à l'IASB avant la fin de la période de commentaires, soit le 22 septembre 2017.

IFRS 9 : Questions de mise en œuvre

L'IFRS Interpretations Committee a discuté d'un certain nombre de questions pour appuyer la mise en œuvre d'IFRS 9 *Instruments financiers*. Par exemple, il a discuté antérieurement et publié des décisions concernant son programme de travail sur les sujets suivants :

- les emprunts sur marchandises ([mars 2017](#));
- la décomptabilisation d'actifs financiers modifiés ([mai 2016](#));
- la détermination de l'efficacité des couvertures d'investissement net ([mars 2016](#));
- les questions de transition concernant la comptabilité de couverture ([janvier 2016](#)).

L'IFRS Interpretations Committee a également discuté de trois autres questions à l'égard desquelles il a établi la nécessité d'une intervention normalisatrice :

- les clauses de remboursement anticipé prévoyant une compensation négative ([projet de modification de portée limitée](#));
- l'évaluation des intérêts à long terme dans une entreprise associée ou une coentreprise ([Améliorations annuelles – Cycle 2015-2017](#));
- Inclusion des honoraires et des coûts dans le critère des 10 % (cette [question](#) est envisagée pour le prochain cycle d'améliorations annuelles).

L'IFRS Interpretation Committee doit également rendre définitives trois décisions provisoires concernant son programme de travail, soit :

- les modifications et échanges de passifs financiers qui ne donnent pas lieu à la décomptabilisation ([mars 2017](#))⁶;

⁶ Après la tenue de la réunion, l'IFRS Interpretations Committee a convenu de soumettre la question à l'IASB compte tenu des commentaires reçus ([bulletin IFRIC Update de juin 2017](#)).

- les dérivés compensés par une contrepartie centrale ([mars 2017](#))⁷;
- les actifs financiers pour lesquels l'entité peut choisir de présenter les variations de la juste valeur dans les autres éléments du résultat global ([mai 2017](#)).

Les parties prenantes sont invitées à rester au fait des discussions tenues à l'échelle internationale sur ces questions afin d'évaluer si elles sont susceptibles d'avoir une incidence sur la mise en œuvre d'IFRS 9.

(Pour prendre connaissance du mot d'ouverture et des mises à jour, ainsi que du traitement des autres questions, écoutez le [clip audio](#) [en anglais seulement]).

SÉANCES À HUIS CLOS

En novembre 2016, le CNC a élargi le mandat du Groupe de manière qu'il aide le CNC à influencer sur l'élaboration des normes IFRS (par exemple, en fournissant des conseils sur les modifications qui pourraient être apportées aux normes IFRS). La discussion du Groupe sur ces questions soutiendra le CNC dans les diverses actions qu'il mènera pour veiller à ce que les points de vue canadiens soient pris en considération au niveau international. Comme ces discussions ne visent pas à aider les parties prenantes à appliquer les normes IFRS existantes, cette partie de la réunion du Groupe se tient généralement à huis clos (comme dans le cas des réunions des autres comités consultatifs du CNC).

Documents de consultation de l'IASB

Lors de la réunion de mai 2017, le Groupe a fourni ses commentaires aux permanents de l'IASB sur son appel à information intitulé [Post-implementation Review – IFRS 13 Fair Value Measurement](#).

Le Groupe a également discuté des deux documents suivants en vue d'aider à l'élaboration de la lettre de commentaires du CNC :

- le document de travail de l'IASB intitulé [Disclosure Initiative – Principles of Disclosure](#);
- l'exposé-sondage de l'IASB intitulé [Améliorations d'IFRS 8 Secteurs opérationnels \(projet de modification d'IFRS 8 et d'IAS 34\)](#).

⁷ Après la tenue de la réunion, l'IFRS Interpretations Committee a rendu la décision définitive concernant son programme de travail ([bulletin IFRIC Update de juin 2017](#)).