

Groupe de discussion sur les IFRS®

Compte rendu de la réunion publique

Le 15 décembre 2021

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.

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 15 DÉCEMBRE 2021

IFRS 9 : Virements électroniques de fonds en règlement d'un actif financier

Comptabilisation d'un contrat d'achat d'énergie renouvelable et des crédits d'énergie renouvelable connexes

IAS 16 : Immobilisations corporelles – Produit antérieur à l'utilisation prévue

AUTRES QUESTIONS

Obligations d'information dans les normes IFRS – Une approche pilote

Suivi après mise en œuvre d'IFRS 9 – Classement et évaluation

Filiales n'ayant pas d'obligation d'information du public : Informations à fournir

Passifs non courants assortis de clauses restrictives (modifications d'IAS 1)

Accords de financement de fournisseurs

SÉANCE À HUIS CLOS

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

QUESTIONS PRÉSENTÉES ET TRAITÉES LORS DE LA RÉUNION DU 15 DÉCEMBRE 2021

IFRS 9 : Virements électroniques de fonds en règlement d'un actif financier

L'IFRS Interpretations Committee (le « Comité ») a reçu une demande d'éclaircissements concernant la comptabilisation des fonds reçus en règlement d'un actif financier au moyen d'un système de virement électronique.

La mise en situation soumise au Comité se résume comme suit :

- Le système de virement électronique comporte un processus de règlement en trésorerie automatisé qui prend trois jours ouvrables. Tous les virements effectués au moyen de ce système sont donc déposés dans le compte bancaire du bénéficiaire deux jours ouvrables après que le payeur a effectué le paiement.
- Une entité détient une créance auprès d'un client. À la date de clôture de l'entité, le client effectue, par le truchement du système de transfert électronique, le virement de la somme qu'il devait. L'entité reçoit les fonds dans son compte bancaire deux jours après la date de clôture.

On cherche à savoir si l'entité peut décomptabiliser la créance client et comptabiliser la trésorerie à la date où le virement a été effectué (donc à sa date de clôture) plutôt qu'à la date où elle l'a reçu. Le Comité a discuté de cette question lors de sa réunion de septembre 2021. Le Comité a par la suite publié une [décision provisoire concernant son programme de travail](#) sur cette question.

Le Groupe se penche sur l'analyse, résumée ci-dessous, qui figure dans cette décision provisoire.

Question 1 : L'entité doit-elle décomptabiliser la créance client et comptabiliser la trésorerie à la date où le virement a été effectué plutôt qu'à la date à laquelle elle l'a reçu?

Analyse

Décomptabilisation de la créance client

Selon les dispositions du paragraphe [3.2.3](#) d'IFRS 9 *Instruments financiers*, une entité doit décomptabiliser un actif financier (ici, la créance client) lorsque les droits contractuels sur les flux de trésorerie de l'actif financier arrivent à expiration, sauf si l'actif financier est transféré. Si ces dispositions sont appliquées à la mise en situation, l'entité doit décomptabiliser la créance client à la date à laquelle expirent ses droits contractuels sur les flux de trésorerie liés à la créance.

Le Comité fait observer que la détermination de la date d'expiration des droits contractuels de l'entité sur ces flux de trésorerie est une question d'ordre juridique qui dépend des faits et circonstances particuliers, des textes légaux et réglementaires applicables et des caractéristiques du système de virement électronique. Dans la mise en situation, si les droits contractuels de l'entité de recevoir de la trésorerie du client expirent seulement au moment où les fonds sont obtenus, l'entité doit décomptabiliser la créance client à la date de règlement du virement.

Comptabilisation de la trésorerie (ou d'un autre actif financier)

Selon le paragraphe 3.1.1 d'IFRS 9, l'entité doit comptabiliser un actif financier « uniquement lorsqu'elle devient partie aux dispositions contractuelles de l'instrument ». Dans la mise en situation, l'entité est partie aux dispositions contractuelles d'un instrument – son compte bancaire –, en vertu duquel elle a le droit contractuel d'obtenir de la banque de la trésorerie à partir des sommes qui y sont déposées. Ce n'est que lorsque des fonds sont déposés dans son compte bancaire que l'entité a le droit d'obtenir de la banque la trésorerie correspondante. Par conséquent, l'entité doit comptabiliser la trésorerie à la date de règlement du virement.

Le Comité note que, si l'entité décomptabilise la créance client avant de comptabiliser la trésorerie reçue, elle doit comptabiliser à la même date tout actif financier reçu en règlement de la créance client (par exemple, le droit d'exiger que la banque du client lui verse de la trésorerie).

Discussion du Groupe

Les membres du Groupe appuient l'analyse.

Certains membres font remarquer que l'analyse ne porte que sur la mise en situation soumise et pourrait ne pas s'appliquer à d'autres transactions faisant intervenir le règlement de créances clients. Les entités doivent donc examiner avec soin les caractéristiques de leurs systèmes de traitement des paiements, les modalités des ententes conclues avec des tiers ainsi que les textes légaux et réglementaires applicables pour déterminer le moment où elles doivent décomptabiliser une créance client et comptabiliser la trésorerie reçue.

Question 2 : Incidences pratiques de la décision provisoire concernant le programme de travail

Le Groupe se penche sur ce qui se fait actuellement au Canada en matière de comptabilisation des virements électroniques de fonds en règlement d'un actif financier et cherche à savoir si la pratique cadre avec la réflexion qui sous-tend la décision provisoire du Comité et sa conclusion.

Discussion du Groupe

Plusieurs membres du Groupe font observer que, dans la pratique, la plupart des entités décomptabilisent les créances clients et comptabilisent la trésorerie reçue au moment où le virement électronique est réglé, ce qui cadre avec la conclusion de la décision provisoire du Comité. Un membre du Groupe ajoute que, dans la pratique, les clients n'avisent pas souvent leurs fournisseurs lorsqu'ils effectuent un virement à leur intention. Les fournisseurs ne prennent donc connaissance du règlement de leurs créances que lorsque la trésorerie est effectivement déposée dans leur compte bancaire.

Un membre du Groupe fait observer que la plupart des virements électroniques en Amérique du Nord sont réglés le jour ouvrable même. Cependant, les virements électroniques avec le reste du monde sont parfois en transit plusieurs jours avant d'être réglés. La comptabilisation de ces transactions varie dans la pratique, selon les termes de l'entente et les caractéristiques du système de traitement des paiements du pays concerné.

Le Groupe discute ensuite des incidences pratiques de la décision provisoire exposées ci-dessous :

Virements électroniques de fonds en règlement d'un passif financier

Analyse

La décision provisoire ne traite pas des incidences comptables des virements électroniques de fonds en règlement d'un passif financier (une dette fournisseur).

Le paragraphe [3.3.1](#) d'IFRS 9 stipule ce qui suit : « L'entité doit sortir un passif financier (ou une partie de passif financier) de son état de la situation financière uniquement lorsque ce passif est éteint, c'est-à-dire lorsque l'obligation précisée au contrat est exécutée, qu'elle est annulée ou qu'elle expire. » S'il applique ces dispositions, le client de la mise en situation devrait déterminer que le moment où il doit décomptabiliser le passif financier est celui où l'obligation est exécutée.

Incidences pratiques sur d'autres systèmes et formes de paiement et de règlement

Analyse

En pratique, les accords entre les entités et leur entreprise de traitement des paiements ne sont pas tous les mêmes. Les mécanismes de règlement peuvent également varier en fonction de facteurs comme le processus interne de l'entreprise de traitement des paiements. Les conséquences sur le plan pratique peuvent donc être plus vastes que celles circonscrites par la mise en situation que le Comité a analysée en vue de rendre sa décision provisoire.

De plus, cette décision provisoire laisse entendre que les entités pourraient devoir revoir leur méthode pour comptabiliser des transactions effectuées à l'aide de divers systèmes de paiement et de formes de règlement plus traditionnelles – par exemple, la comptabilisation des chèques dont le traitement par une institution financière n'est pas immédiat.

Discussion du Groupe

La plupart des membres du Groupe sont d'avis que le raisonnement dont il est question dans cette décision provisoire peut aussi être appliqué au règlement d'un passif financier. Ils relèvent toutefois plusieurs incidences pratiques dont les entités devront tenir compte dans leur analyse.

Certains des membres du Groupe font observer que la majorité des systèmes comptables sont configurés de façon à décomptabiliser les dettes fournisseurs au moment où le virement électronique est effectué ou qu'un paiement par chèque est émis. Tout paiement en transit à la date de clôture est repéré par le processus de rapprochement bancaire. Ce processus et les contrôles qui s'y rapportent sont bien établis dans la pratique. Selon plusieurs membres du Groupe, pour modifier la façon dont les paiements en transit sont comptabilisés, il faudrait modifier considérablement le processus de rapprochement bancaire et les contrôles y afférents.

Certains membres du Groupe font remarquer que les entités pourraient devoir considérer de nombreux facteurs pour déterminer le moment où elles doivent décomptabiliser un passif financier. Par exemple, une entité pourrait devoir déterminer si elle a le droit établi d'annuler un chèque ou un paiement électronique avant que la somme soit déposée dans le compte bancaire de son fournisseur. Les entités pourraient aussi devoir examiner les modalités des ententes conclues avec leurs fournisseurs, les caractéristiques de leur système de traitement des paiements et les textes

légaux et réglementaires en vigueur dans les territoires où elles exercent leurs activités. Selon la nature et la situation d'une entité, les efforts consentis pour déterminer le moment où un passif financier doit être décomptabilisé risquent d'être importants.

Un membre du Groupe remarque que la décision provisoire du Comité ne traite pas directement de la décomptabilisation des créances sur cartes de crédit, même si cette question est susceptible d'être significative, surtout pour les détaillants.

Des membres du Groupe font observer que les périodes de règlement dépassant un jour se feront probablement de plus en plus rares à mesure que la technologie facilitera les systèmes de règlement des paiements en temps réel et les transactions réalisées au moyen d'une chaîne de blocs. Par conséquent, cette question perdra de son importance au fil du temps.

Question 3 : Mise en œuvre de la décision concernant le programme de travail

Analyse

Si la décision provisoire est rendue définitive par le Comité, les entités devront déterminer s'il y a lieu de modifier leur méthode comptable afin de s'y conformer. Tout changement de méthode comptable devra être appliqué de façon rétrospective conformément aux dispositions d'IAS [8 Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs](#).

L'entité se voit accorder « suffisamment de temps » pour mettre en œuvre la décision du Comité concernant son programme de travail. Elle doit se reporter à l'article de l'IASB intitulé « [Agenda decisions – time is of the essence](#) » et aux [articles 8.2 à 8.7](#) de son manuel de procédures officielles pour obtenir des indications sur la mise en œuvre dans les meilleurs délais des décisions concernant le programme de travail.

Discussion du Groupe

Les membres du Groupe sont d'avis que, comme la décision provisoire n'a pas été finalisée en 2021, les entités ne devraient pas être tenues de la mettre en œuvre pour l'exercice clos le 31 décembre 2021.

Plusieurs membres du Groupe font remarquer que la notion de « suffisamment de temps » pour la mise en œuvre de la décision peut s'interpréter de diverses façons et dépend notamment du nombre et de la complexité des systèmes de règlement qu'utilisent les fournisseurs de traitement des paiements de l'entité ainsi que des ententes conclues avec chaque client. Pour analyser convenablement l'effet de cette décision, les entités pourraient avoir besoin de consulter leur conseiller juridique. Un membre du Groupe précise que les entreprises de certains secteurs, comme les institutions financières, pourraient avoir besoin de plus de temps pour la mise en œuvre, étant donné la nature de leurs activités.

Certains membres du Groupe rappellent aussi la nécessité d'examiner les obligations d'information d'IAS [1 Présentation des états financiers](#) et d'IAS [8](#) qui s'appliquent à la mise en œuvre de la décision provisoire du Comité, si celle-ci est finalisée après 2021. Ils soulignent que, selon le paragraphe [122](#) d'IAS [1 Présentation des états financiers](#), l'entité doit fournir « les jugements portés par la direction lors de l'application des méthodes comptables de l'entité et ayant le plus d'incidence sur les montants comptabilisés dans les états financiers ». En outre, si le paragraphe [30](#) d'IAS [8](#)

n'exige pas expressément de l'entité qu'elle fournisse des informations sur les changements apportés à ses méthodes comptables par suite d'une décision provisoire, de telles informations peuvent être pertinentes en ce qu'elles informent les utilisateurs sur le calendrier prévu et l'impact possible de l'application de la décision du Comité sur ses états financiers.

La discussion du Groupe vise à mettre en lumière l'analyse qui sous-tend la décision provisoire du Comité concernant son programme de travail et à en dégager les répercussions pratiques sur la comptabilisation des divers processus de paiement des entités. Un membre du Groupe fait observer que le CNC a envoyé une [lettre de réponse](#) à l'IFRS Interpretations Committee, qui discutera des lettres de commentaires reçues et déterminera les étapes suivantes lors d'une réunion à venir. Le Groupe surveillera l'évolution de cette question et pourrait y revenir lors d'une autre réunion. Aucune autre mesure n'est recommandée au CNC.

Comptabilisation d'un contrat d'achat d'énergie renouvelable et des crédits d'énergie renouvelable connexes

Un contrat d'achat d'énergie renouvelable (CAER) s'entend généralement d'un contrat d'achat d'énergie assorti de certificats d'énergie renouvelable, ou certificats verts, intervenu entre un acheteur et un producteur d'énergie renouvelable (le vendeur)¹. Les CAER se présentent sous de nombreuses formes. On peut généralement distinguer deux catégories : les contrats avec livraison d'un actif physique (CAER physiques), et ceux dont la livraison est virtuelle (CAER virtuels).

Les CAER physiques se règlent au moyen de la livraison physique brute² d'électricité en échange de paiements périodiques en trésorerie dont le montant est fondé sur un prix fixe convenu au moment de la passation du contrat pour chaque unité d'électricité livrée. Le prix fixe est établi en fonction des prix de marché à terme en vigueur au moment de la signature.

Les CAER virtuels sont réglés périodiquement au moyen de paiements nets en trésorerie dont le montant est établi en fonction de la différence entre le prix fixe convenu au moment de la passation du contrat et le prix de marché en cours à chaque date de règlement périodique. Il n'y a pas de livraison physique d'électricité.

Le producteur peut recevoir d'un organisme public un « certificat vert » pour chaque mégawattheure d'énergie renouvelable produite dans ses installations. Les certificats verts sont des instruments reposant sur les mécanismes du marché qui attestent que le porteur possède un mégawattheure d'électricité produite dans des installations d'énergie renouvelable. Ils peuvent être revendus séparément des mégawattheures produits, par exemple en tant que crédits carbone, à d'autres entités qui s'en servent pour compenser leurs propres émissions.

¹ United States Environmental Protection Agency, *Guide to Purchasing Green Power* (guide d'achat d'énergie verte publié par l'agence américaine de protection de l'environnement), dernière modification en date du 15 septembre 2021 : <https://www.epa.gov/greenpower/guide-purchasing-green-power>.

² La livraison physique prévue au contrat peut prendre diverses formes, y compris la livraison sur le compte d'un client. L'analyse de ce qui constitue une livraison physique est un sujet complexe débordant le cadre du présent document. Pour obtenir des renseignements sur les divers facteurs entrant en ligne de compte, consulter la section « IFRIC agenda decisions » dans le numéro d'août 2005 d'[IFRIC Update](#) (le bulletin d'information de l'IFRS Interpretations Committee), ainsi que la récente décision provisoire concernant le programme de travail du Comité sur les avantages économiques tirés d'un parc éolien ([Economic Benefits from Use of a Windfarm](#)).

Souvent, les certificats verts générés à partir des installations d'énergie renouvelable sont inclus dans un CAER physique ou virtuel et doivent donc être transférés physiquement à l'autre partie au contrat. L'obligation de livraison des certificats verts est généralement indexée par rapport au volume d'électricité visé par le CAER. La contrepartie que reçoit le vendeur pour la livraison des certificats verts est comprise dans le prix fixe qui lui est versé en vertu du contrat. Autrement dit, une partie du prix fixe représente sur le plan économique la contrepartie des certificats verts livrés.

Le Groupe se penche sur les deux mises en situation suivantes et discute de la comptabilisation des CAER physiques et virtuels et des certificats verts qui les accompagnent.

Mise en situation 1

- Les installations canadiennes de fabrication et de transformation de la société CMC fonctionnent à l'électricité.
- RPC est une entreprise qui conçoit, construit et exploite des installations de production d'énergie éolienne et solaire au Canada. RPC vend son énergie aux termes de divers types de contrats, notamment des CAER physiques et virtuels. En général, le montant notionnel d'un CAER physique ou virtuel est établi par rapport au volume d'électricité qu'une installation produit (par exemple, 30 pour cent de la production d'un parc éolien).
- RPC reçoit un certificat vert pour chaque mégawattheure d'électricité produite par ses installations d'énergie renouvelable. Il existe un marché libre où les prix de ces certificats verts sont observables, si bien que les certificats verts sont considérés comme facilement convertibles en trésorerie.
- CMC conclut un CAER virtuel avec RPC selon lequel CMC verse ou reçoit, à chaque période de règlement, un paiement en trésorerie égal à la différence entre le prix fixé par unité d'électricité générée, au sens défini dans le contrat, et le prix au comptant de 30 pour cent de la production d'un parc éolien précisé au contrat.
- Le contrat prévoit aussi que CMC recevra les certificats verts générés par les installations de RPC.

Question 1 : Comment CMC devrait-elle comptabiliser le contrat qui comprend à la fois le CAER virtuel et les certificats verts (contrat mixte)?

Point de vue 1A – Le droit de recevoir des certificats verts est un contrat à exécuter admissible à l'exemption « pour usage propre », et le contrat d'énergie réglé en trésorerie est un dérivé financier autonome

Les tenants de ce point de vue sont d'avis que les droits de recevoir les certificats verts et le CAER virtuel représentent chacun une unité de comptabilisation distincte, pour les raisons suivantes :

- Le droit de recevoir les certificats verts et le CAER virtuel peuvent être négociés séparément et remplir des objectifs d'affaires différents.
- Le fait que les certificats verts soient négociés séparément ou qu'ils soient groupés avec l'obligation de livraison virtuelle dans un même contrat ne devrait pas changer le traitement comptable du droit de les recevoir.

- Les certificats verts sont détachés du CAER virtuel peu de temps après leur création, au fur et à mesure qu'ils sont transférés à la contrepartie.

Selon ce point de vue, CMC doit traiter le droit de recevoir des certificats verts comme un contrat à exécuter. Celui-ci est exclu du champ d'application d'IFRS 9 *Instruments financiers*, car il satisfait aux conditions de l'exemption pour usage propre prévue par la norme.

Comme le CAER virtuel (sans les certificats verts) prévoit un règlement net en trésorerie et qu'il ne donne pas lieu à la livraison physique d'électricité, il n'est pas admissible à l'exemption pour usage propre. Le CAER virtuel répond à la définition d'un dérivé donnée à l'annexe A d'IFRS 9 pour les raisons suivantes :

- la juste valeur du CAER virtuel varie en fonction des fluctuations du prix de l'électricité au comptant;
- CMC n'est pas tenue de verser un acompte;
- le contrat sera réglé à une date future.

Par conséquent, le CAER virtuel doit être évalué à la juste valeur par le biais du résultat net.

Les opposants à ce point de vue pensent plutôt que :

- le contrat mixte constitue un contrat unique. Ils font observer qu'IFRS 9 s'applique au contrat par contrat et que la norme devrait donc être appliquée à l'ensemble du contrat. Ils ajoutent que, même si les certificats verts sont « détachés » du CAER virtuel lorsqu'ils sont transférés à la contrepartie, contractuellement, le droit de les recevoir pendant la durée résiduelle du CAER virtuel ne peut pas lui-même être détaché;
- la valeur des certificats verts n'est pas indépendante de la valeur du CAER virtuel. Les opposants au point de vue 1A sont d'avis qu'une partie du prix fixe servant à calculer le règlement net du CAER virtuel représente sur le plan économique la contrepartie payée pour les certificats verts;
- le point de vue 1A implique qu'un contrat à exécuter pourrait devoir être décomposé en plusieurs unités de comptabilisation lorsque le prix est variable et indexé sur le prix de marché d'un autre actif. L'application de ce raisonnement à d'autres mises en situation pourrait donner lieu à des résultats comptables inappropriés.

Point de vue 1B – Le contrat mixte comprend un contrat hôte non financier (le droit de recevoir les certificats verts) et une clause d'indexation incorporée (le CAER virtuel)

Pour les tenants de ce point de vue, le contrat mixte est un contrat hybride dont le droit de recevoir les certificats verts est un contrat hôte non financier et le CAER virtuel, le dérivé incorporé.

Selon ce point de vue, CMC doit d'abord déterminer si le contrat hôte non financier satisfait aux conditions de l'exemption pour usage propre prévue dans IFRS 9. Si c'est le cas, CMC détermine si le CAER virtuel doit être séparé du contrat hôte et comptabilisé en tant que dérivé conformément au paragraphe 4.3.3 d'IFRS 9.

Comme le CAER virtuel représente sur le plan économique un swap sur les prix de l'électricité prévoyant un règlement net en trésorerie, les caractéristiques économiques et les risques qu'il présente ne sont pas étroitement liés à ceux du contrat hôte. Comme les tenants du point de vue 1A le soutiennent, le CAER virtuel répond à la définition d'un dérivé. Par conséquent, il s'agit d'un dérivé incorporé qui doit être séparé du contrat hôte et comptabilisé en tant que dérivé.

Les opposants à ce point de vue font remarquer que, même si les certificats verts ont pris de la valeur au cours des dernières années, le CAER virtuel est généralement la composante la plus importante sur le plan économique. Il semble donc contre-intuitif de traiter l'obligation de livrer les certificats verts comme un contrat hôte.

Point de vue 1C – Le contrat mixte est un contrat dérivé

Les tenants de ce point de vue sont d'avis que le droit de recevoir les certificats verts et le CAER virtuel représentent une seule unité de comptabilisation. Ils considèrent qu'il ne faut pas diviser un contrat facilement convertible en trésorerie en une composante hors du champ d'application d'IFRS 9 en raison de l'exemption pour usage propre et en une autre composante, comptabilisée celle-là selon IFRS 9. Selon eux, il faut plutôt évaluer l'intégralité du contrat mixte pour déterminer s'il satisfait aux conditions de l'exemption pour usage propre.

Les tenants de ce point de vue estiment que, si la composante CAER virtuel n'est pas étroitement liée à l'obligation de livrer les certificats verts, le droit de recevoir les certificats verts n'est pas admissible à l'exemption pour usage propre. Par conséquent, c'est l'intégralité du contrat mixte qui n'est pas admissible à cette exemption.

Les tenants de ce point de vue font remarquer que le contrat mixte devrait être évalué en fonction de ses caractéristiques prédominantes. Sur le plan économique, c'est la composante CAER virtuel du contrat mixte qui a le plus d'importance; comme cette composante répond à la définition d'un dérivé, le contrat mixte devrait être comptabilisé dans son intégralité à titre de dérivé.

Les opposants à ce point de vue relèvent qu'un dérivé incorporé séparable ne devrait pas empêcher CMC de se prévaloir de l'exemption pour usage propre à l'égard du contrat hôte. CMC devrait évaluer le contrat hôte pour repérer les dérivés incorporés. De plus, ils sont d'avis que la prédominance de la composante CAER virtuel ne devrait pas dicter le traitement comptable du contrat hôte.

Point de vue 1D – Il existe un choix de méthode comptable

Les tenants de ce point de vue sont d'avis que les indications comptables ne sont pas claires. CMC peut donc choisir parmi les points de vue 1A, 1B et 1C, pourvu qu'elle applique la méthode comptable retenue de manière cohérente.

Discussion du Groupe

La plupart des membres du Groupe sont d'avis que le point de vue 1B (le contrat mixte contient un contrat-hôte non financier et une clause d'indexation incorporée) représente l'analyse la plus exacte sur le plan technique. Toutefois, ils font aussi observer que son résultat comptable est semblable à celui du point de vue 1A (le droit de recevoir des certificats verts est un contrat distinct du CAER

virtuel). Selon les deux points de vue, le droit de recevoir des certificats verts est comptabilisé en tant que contrat à exécuter et le CAER virtuel, en tant qu'instrument dérivé.

Un des membres du Groupe fait valoir que les différences entre les points de vue 1A et 1B peuvent influencer sur l'analyse que fera CMC pour déterminer si le contrat mixte doit être comptabilisé à la juste valeur par le biais du résultat net (JVRN). Selon le point de vue 1A, CMC devrait appliquer les indications du paragraphe 2.5 d'IFRS 9 au contrat autonome visant l'achat de certificats verts et déterminer si le contrat peut être désigné comme étant évalué à la JVRN.

Certains membres du Groupe sont d'avis que la structure du contrat et l'intention commerciale de l'entité à l'origine de cette structure sont à prendre en considération pour dire lequel des points de vue 1A et 1B est le plus approprié. Pour évaluer comment comptabiliser le contrat, l'entité devrait par exemple déterminer si le premier objectif d'affaires ayant mené à l'établissement d'un contrat mixte était plutôt de fixer au moyen d'un CAER virtuel le prix de l'électricité qui serait utilisée pour ses activités propres ou plutôt d'acquérir des certificats verts.

Question 2 : Si le droit de recevoir les certificats verts est un contrat à exécuter assorti d'un CAER virtuel qui constitue un dérivé incorporé, comment CMC doit-elle comptabiliser les certificats verts ?

Analyse

La comptabilisation des certificats verts après leur obtention dépendra de l'utilisation qui en sera faite.

Selon le paragraphe 6 d'IAS 2 *Stocks*, les certificats verts peuvent être comptabilisés comme des stocks s'ils sont :

- détenus en vue de la vente dans le cours normal de l'activité;
- en cours de production pour une telle vente; ou
- sous forme de matières premières ou de fournitures devant être consommées dans le processus de production ou de prestation de services.

Si les certificats verts ne sont pas des stocks, ils peuvent être comptabilisés en tant qu'immobilisations incorporelles conformément à IAS 38 *Immobilisations incorporelles*.

Discussion du Groupe

Les membres du Groupe appuient l'analyse.

Les membres discutent aussi de la comptabilisation ultérieure des certificats verts qui sont des immobilisations incorporelles. Certains membres du Groupe font observer que généralement, dans la pratique, les entités qui utilisent des crédits carbone pour compenser leurs propres émissions décomptabilisent les certificats verts et comptabilisent la charge associée lorsque les certificats verts sont annulés. Toutefois, la façon dont les entités annulent les certificats verts et le moment où elles le font pourraient avoir une incidence sur la comptabilisation ultérieure de ces crédits.

Mise en situation 2

- Les faits et circonstances sont les mêmes que pour la mise en situation 1, sauf que CMC conclut un CAER physique aux termes duquel elle verse de la trésorerie au cours de chaque période de règlement en fonction d'un prix fixe convenu au moment de la passation du contrat.
- Le contrat prévoit aussi que CMC recevra les certificats verts générés par les installations de RPC.

Question 3 : Comment CMC devrait-elle comptabiliser le contrat qui comprend à la fois le CAER physique et les certificats verts (contrat mixte)?

Analyse

CMC doit déterminer si le contrat mixte satisfait aux conditions de l'exemption pour usage propre prévue dans IFRS [9](#).

Pour que le contrat mixte soit admissible à l'exemption pour usage propre, il faut que son objet soit pour CMC d'acheter de l'électricité en fonction de ses besoins prévus en matière d'utilisation. Si CMC avait pour pratique, par le passé, de régler de tels CAER au montant net en trésorerie ou par la livraison de l'électricité et sa vente peu de temps après dans le but de dégager un profit des fluctuations à court terme du prix ou de la marge du contrepartiste, alors le contrat mixte ne satisfait pas aux conditions de l'exemption pour usage propre.

Si, en revanche, les conditions de l'exemption décrites dans IFRS [9](#) sont remplies, le contrat mixte doit être comptabilisé comme un achat d'électricité et de certificats verts. Les certificats verts sont alors comptabilisés en tant que stocks ou en tant qu'immobilisations incorporelles, comme dans la [question 2](#) ci-dessus.

Discussion du Groupe

Les membres du Groupe appuient l'analyse.

Dans l'ensemble, la discussion du Groupe attire l'attention sur la comptabilisation des CAER physiques et virtuels et des certificats verts qui y sont associés. Aucune autre mesure n'est recommandée au CNC.

IAS 16 : Immobilisations corporelles – Produit antérieur à l'utilisation prévue

En mai 2020, l'International Accounting Standards Board (IASB) a modifié IAS [16](#) *Immobilisations corporelles* pour interdire à une entité de déduire du coût des immobilisations corporelles les sommes reçues à la vente d'éléments produits pendant qu'elle prépare l'immobilisation en vue de son utilisation prévue. L'entité doit plutôt comptabiliser en résultat net le produit de la vente et le coût des éléments vendus.

Les modifications clarifient également la signification du terme « tests » et précisent ce qui suit :

- le produit de la vente d'éléments produits pendant que l'entité prépare les immobilisations corporelles en vue de leur utilisation prévue doit être comptabilisé en résultat net conformément aux normes IFRS applicables. Par exemple, IFRS [15](#) *Produits des activités ordinaires tirés de contrats conclus avec des clients* s'applique aux ventes d'éléments qui sont considérés comme des extrants des activités ordinaires de l'entité;

- le coût des éléments vendus doit être évalué conformément aux dispositions en matière d'évaluation énoncées dans IAS 2 *Stocks*;
- lors de la vente d'éléments qui ne font pas partie des activités ordinaires de l'entité, les montants du produit et du coût ainsi que les postes dans lesquels ils sont comptabilisés doivent être indiqués.

Ces modifications s'appliquent aux exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2022. Elles doivent être appliquées de façon rétrospective, mais uniquement aux immobilisations corporelles prêtes à être mises en service au début de la première période présentée dans les états financiers pour laquelle les modifications sont appliquées pour la première fois.

Le Groupe se penche sur diverses questions liées à la mise en œuvre de ces modifications dans la pratique.

Question 1 : Quels seront les secteurs touchés par les modifications?

Analyse

Bien que l'IASB ait souligné dans sa base des conclusions qu'il faut s'attendre à ce que les modifications touchent les sociétés minières et pétrochimiques, la portée des modifications ne se limite pas à ces secteurs.

En effet, seront touchés tous les secteurs d'activité dans lesquels une immobilisation corporelle doit subir une longue préparation avant d'être prête pour son utilisation prévue, notamment les secteurs capitalistiques et ceux qui ne peuvent utiliser leurs immobilisations corporelles avant d'avoir obtenu une approbation gouvernementale. Par exemple, les fabricants d'équipement automobile d'origine doivent se conformer à des exigences réglementaires en matière de sécurité et de compatibilité, et pourraient générer des ventes durant la phase de préproduction. Par conséquent, les entités qui ne font pas partie du secteur minier et pétrochimique devraient elles aussi examiner l'incidence des modifications sur leur information financière.

Par ailleurs, les entités de l'industrie extractive devraient déterminer avec soin si leurs immobilisations entrent dans le champ d'application des modifications. Les modifications ne s'appliquent pas aux coûts engagés par l'entité au cours de la phase de prospection et d'évaluation. L'entité doit plutôt appliquer IFRS 6 *Prospection et évaluation de ressources minérales* pour comptabiliser ces dépenses. Selon les dispositions d'IFRS 6, les actifs de prospection et d'évaluation doivent initialement être évalués au coût, mais rien n'est indiqué quant à la comptabilisation d'un produit reçu au cours de la phase de prospection et d'évaluation.

Les modifications d'IAS 16 s'appliqueront aux entités de l'industrie extractive au cours de la phase de développement. C'est donc le produit et le coût de la vente d'éléments produits au cours de cette phase qui devront être comptabilisés en résultat net par suite des modifications.

Discussion du Groupe

Les membres du Groupe appuient l'analyse.

En plus de l'industrie extractive, les membres du Groupe relèvent d'autres secteurs capitalistiques qui sont susceptibles d'être touchés par les modifications, par exemple celui des semi-conducteurs

et celui de l'énergie, qui comprend les éoliennes, les lignes de transmission et de distribution, les barrages hydro-électriques et les réacteurs nucléaires.

L'un des membres du Groupe fait remarquer que les modifications peuvent avoir une incidence sur certaines clauses restrictives, notamment celles qui sont fonction du bénéfice avant intérêts, impôts et amortissements. Au moment de la mise en œuvre des modifications, les entités doivent donc évaluer l'effet sur leurs clauses restrictives.

Question 2 : À quel moment une immobilisation corporelle est-elle prête à être mise en service?

Analyse

Comme les modifications portent sur la comptabilisation du produit et du coût de la vente d'éléments produits pendant la préparation d'une immobilisation en vue de son utilisation prévue, il convient de déterminer à quel moment une immobilisation corporelle est prête à être mise en service.

Les modifications apportées au paragraphe 17(e) d'IAS 16 précisent que le terme « tests » désigne « ce qui permet d'apprécier si le rendement technique et physique de l'immobilisation est tel que celle-ci peut être utilisée dans la production ou la fourniture de biens ou de services ». Cette précision a permis d'établir clairement qu'une immobilisation qui n'est pas encore en mesure de produire ou de fournir des biens ou des services *n'est pas* prête à être mise en service, mais les entités doivent néanmoins exercer leur jugement pour déterminer si une immobilisation *est* prête à être mise en service.

L'IASB a donné quelques indicateurs signalant qu'une immobilisation corporelle est prête à être mise en service dans les bases des conclusions de son exposé-sondage intitulé *Immobilisations corporelles – Produit antérieur à l'utilisation prévue*. Ces indicateurs sont les suivants :

- a) La construction physique de l'immobilisation corporelle est achevée (tel qu'il est énoncé au paragraphe 23 d'IAS 23 *Coûts d'emprunt*).
- b) Les tests portant sur le rendement technique et physique de l'actif sont achevés.
- c) L'immobilisation corporelle est en mesure de produire des éléments pouvant être vendus dans le cours normal de l'activité (c'est-à-dire qu'elle est en mesure de produire des stocks tels qu'ils sont définis dans IAS 2). Conformément au sens du terme « tests », l'appréciation doit être axée sur le rendement technique et physique de l'immobilisation, et non sur son rendement financier.

Par ailleurs, le Groupe a discuté de la signification de l'expression « pour permettre son exploitation de la manière prévue par la direction » dans le contexte de la cessation de la comptabilisation des coûts à l'actif et du commencement de l'amortissement, lors de sa réunion de décembre 2014, avant que les modifications aient été apportées à IAS 16.

L'entité doit fournir suffisamment d'informations dans ses états financiers sur les jugements importants qu'elle a dû formuler pour déterminer si une immobilisation corporelle est prête à être mise en service, comme les jugements portés par la direction pour déterminer à quel moment les

tests sont considérés comme achevés et à partir de quand les extrants découlent de la production continue.

Discussion du Groupe

Les membres du Groupe appuient l'analyse, non sans faire remarquer que, pour déterminer si une immobilisation est prête pour son utilisation, il faut faire appel au jugement et tenir compte des faits et circonstances propres à l'entité. Certains membres du Groupe font observer que, dans l'industrie extractive, il faut notamment faire appel au jugement pour déterminer si une usine de traitement est prête pour son exploitation prévue durant la période de mise en service progressive, c'est-à-dire lorsque les installations continuent d'être aménagées et que la production est faible par rapport à la capacité nominale.

Par ailleurs, certains membres du Groupe soulignent que l'application des modifications dépendra aussi de l'« actif », ou unité de compte, auquel les modifications seront appliquées. Si l'entité définit l'unité de compte à un niveau trop élevé (elle regroupe plusieurs éléments en une même unité de compte), la phase de préproduction de l'actif ainsi formé pourrait s'étirer dans le temps. Il est possible que les modifications aient alors une incidence plus marquée sur la comptabilisation du produit reçu à la vente des éléments produits au cours de la phase de préproduction.

Question 3 : Comment les entités devraient-elles répartir le coût des éléments produits et vendus pendant la préparation de l'immobilisation en vue de son utilisation prévue?

Selon le paragraphe [20A](#) de la version modifiée d'IAS 16, les entités sont tenues d'appliquer les exigences d'évaluation d'IAS [2](#) au coût des éléments produits et vendus pendant la préparation d'une immobilisation corporelle en vue de son utilisation prévue. Cette nouvelle exigence peut occasionner des difficultés d'ordre pratique, car les entités doivent distinguer le coût de production des éléments en question du coût consacré à amener l'immobilisation corporelle dans l'état nécessaire pour permettre son exploitation.

Le Groupe discute plus précisément des trois difficultés exposées ci-après.

Jugements supplémentaires

Analyse

Selon le paragraphe [12](#) d'IAS 2, les coûts de transformation des stocks comprennent les coûts directs ainsi que l'affectation systématique des frais généraux fixes et variables (les coûts indirects), y compris l'amortissement. Par suite de la modification d'IAS [16](#), les entités devront répartir les coûts directs et indirects engagés au cours de la période qui précède le moment où une immobilisation corporelle peut être utilisée entre les immobilisations vendues et les immobilisations en cours de développement. Les modifications apportées n'imposent cependant aucune méthode de répartition particulière. Il faut donc faire appel au jugement pour choisir une base de répartition rationnelle et cohérente.

Selon le paragraphe [13](#) d'IAS 2, l'affectation des frais généraux fixes doit être fondée sur la capacité normale des installations de production, les frais généraux fixes non affectés étant comptabilisés comme une charge lorsqu'ils sont engagés. Aussi est-il nécessaire de faire appel au jugement pour

déterminer ce qu'est la « capacité normale » pour affecter les frais généraux fixes aux immobilisations produites et vendues pendant la période de préparation des immobilisations en vue de leur utilisation prévue. L'évaluation de la capacité normale peut s'avérer difficile lorsque les immobilisations corporelles ne sont pas encore prêtes pour leur utilisation prévue dans le processus de production.

Enfin, il est stipulé au paragraphe 16 d'IAS 2 que certains coûts doivent être exclus du coût des stocks. Les montants anormaux de matière première, de main-d'œuvre ou d'autres coûts de production gaspillés, par exemple, doivent être comptabilisés en charges lorsqu'ils sont engagés. Il n'est pas toujours facile d'isoler les coûts anormaux au cours de la phase de préproduction.

Capacités du système de détermination des coûts

Analyse

Pour fournir les informations supplémentaires sur les coûts indiquées ci-dessus, les entités pourraient devoir mettre à niveau leur système de détermination des coûts de façon qu'il assure un suivi plus détaillé des coûts et des intrants.

Les coûts et les efforts requis pour cette mise à niveau pourraient être importants.

Consommation des immobilisations corporelles

Analyse

Les entités doivent déterminer si les immobilisations corporelles consommées pendant la construction ou le développement d'éléments sont plus que négligeables. Une consommation dépassant le seuil considéré comme négligeable peut indiquer que les immobilisations corporelles sont prêtes à être mises en service.

Dans bon nombre de secteurs, la consommation d'une immobilisation corporelle avant que celle-ci soit prête à être mise en service sera négligeable. Ce ne sera peut-être pas le cas dans les secteurs où la période des tests est longue et où les coûts des tests sont importants.

Discussion du Groupe

Les membres du Groupe appuient l'analyse.

Un membre du Groupe fait remarquer que, outre les exemples de coûts donnés dans l'analyse, les coûts d'emprunt doivent être répartis entre les stocks et les immobilisations corporelles si ces deux éléments répondent à la définition d'actifs qualifiés.

Plusieurs membres du Groupe font observer que, pour certaines entités, l'imputation de certains coûts, comme le coût de la main-d'œuvre directe, aux éléments vendus et aux immobilisations corporelles en voie d'aménagement sera une tâche ardue et coûteuse. Un membre du Groupe estime que, si ces coûts ne sont pas significatifs pour les états financiers de l'entité, celle-ci pourrait envisager d'élaborer un processus permettant d'estimer raisonnablement la répartition de ces coûts entre les stocks et les immobilisations au lieu de faire mettre à niveau ses systèmes financiers à grands frais.

Un membre du Groupe souligne que le paragraphe [14](#) d'IAS 2 précise les dispositions relatives à la répartition des coûts qui s'appliquent dans des situations impliquant des produits liés. Toutefois, il y est suggéré de répartir les coûts sur la base de la valeur de revente relative des produits vendus. Cette façon de faire représente un défi en cas de répartition des coûts entre les stocks et les immobilisations, car les immobilisations ne seront pas vendues et la juste valeur pourrait ne pas être déterminée facilement.

Étant donné l'importance des jugements nécessaires à l'imputation des coûts des éléments produits et vendus pendant la période de préparation des immobilisations en vue de leur utilisation prévue, les membres du Groupe soulignent la nécessité de présenter des informations suffisantes et transparentes sur les jugements ayant le plus d'effet sur les montants comptabilisés dans les états financiers.

Question 4 : Quels sont les aspects pratiques à prendre en considération lors de l'application des modifications?

Analyse

Lors de la mise en œuvre des modifications apportées à IAS [16](#), une entité devrait :

- a) cerner les immobilisations corporelles touchées par les modifications et devenues prêtes à être mises en service au cours de la première période présentée lorsque les modifications sont appliquées pour la première fois;
- b) faire appel au jugement pour déterminer, distinguer et répartir les coûts appropriés entre les immobilisations produites pendant la période de préparation des immobilisations concernées en vue de leur utilisation prévue;
- c) évaluer si ses systèmes actuels de détermination des coûts sont à même de faire le suivi des données nécessaires à la répartition appropriée des coûts.

En outre, conformément au paragraphe [30](#) d'IAS 8 *Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs*, si l'entité n'a pas appliqué les modifications avant leur date d'entrée en vigueur, elle devra :

- a) indiquer ce fait; et
- b) fournir des informations connues ou pouvant raisonnablement être estimées concernant l'évaluation de l'impact possible de l'application des modifications sur ses états financiers au cours de leur première période d'application.

Discussion du Groupe

Les membres du Groupe appuient l'analyse.

Dans l'ensemble, la discussion du Groupe fait ressortir certaines difficultés d'application des modifications apportées à IAS [16](#). Aucune autre mesure n'est recommandée au CNC.

AUTRES QUESTIONS

Obligations d'information dans les normes IFRS – Une approche pilote

L'IASB a publié l'exposé-sondage [Obligations d'information dans les normes IFRS – Une approche pilote](#), qui propose de nouvelles indications que l'IASB utilisera lors de l'élaboration et de la rédaction d'obligations d'information dans les normes IFRS. L'IASB propose aussi de remplacer les obligations d'information d'[IFRS 13 Évaluation de la juste valeur](#) et d'[IAS 19 Avantages du personnel](#) par une nouvelle série d'obligations d'information élaborées en application des indications proposées.

Lors de sa réunion de juillet, l'IASB a décidé de prolonger jusqu'en janvier 2022 la période de commentaires sur son exposé-sondage qui prenait initialement fin en octobre 2021. Cette prolongation donnerait plus de temps aux préparateurs pour tester les propositions sur le terrain et fournir des commentaires sur leur application pratique.

La période de commentaires a pris fin le 12 janvier 2022.

Suivi après mise en œuvre d'IFRS 9 – Classement et évaluation

L'IASB a publié un appel à informations dans le cadre de son [suivi après mise en œuvre](#) des dispositions relatives au classement et à l'évaluation d'IFRS 9. Les suivis après mise en œuvre font partie de la procédure officielle de l'IASB et l'aident à évaluer l'incidence des exigences sur les utilisateurs, les préparateurs et les auditeurs d'états financiers.

La période de commentaires prend fin le 28 janvier 2022.

Filiales n'ayant pas d'obligation d'information du public : Informations à fournir

L'IASB a publié l'exposé-sondage [Filiales n'ayant pas d'obligation d'information du public : Informations à fournir](#), dans lequel il propose la publication d'une nouvelle norme IFRS qui permettrait aux filiales admissibles de préparer leurs états financiers selon les normes IFRS en respectant des obligations d'information réduites.

Les parties prenantes canadiennes sont invitées à transmettre leurs commentaires à l'IASB d'ici le 31 janvier 2022.

Passifs non courants assortis de clauses restrictives (modifications d'IAS 1)

L'IASB a publié l'exposé-sondage [Passifs non courants assortis de clauses restrictives](#) dans le but d'améliorer les informations fournies par les entités sur les emprunts à long terme assortis de clauses restrictives. Les modifications proposées précisent que les conditions qu'une entité doit respecter dans les 12 mois suivant la date de clôture n'ont pas d'incidence sur le classement d'un passif en tant que passif courant ou non courant. Selon les modifications, l'entité présenterait séparément les passifs non courants soumis à ces conditions et fournirait des informations sur ces passifs.

Les parties prenantes canadiennes sont invitées à transmettre leurs commentaires à l'IASB d'ici le 21 mars 2022.

Accords de financement de fournisseurs

L'IASB a publié l'exposé-sondage [Accords de financement de fournisseurs](#), dans lequel il propose

d'apporter des modifications à IAS 7 Tableau des flux de trésorerie et à IFRS 7 *Instruments financiers : Informations à fournir*. Les modifications proposées comprennent de nouvelles obligations d'information qui permettent aux utilisateurs d'états financiers d'évaluer l'incidence des accords de financement de fournisseurs sur les passifs et les flux de trésorerie de l'entité.

Les parties prenantes canadiennes sont invitées à transmettre leurs commentaires à l'IASB d'ici le 28 mars 2022.

SÉANCE À HUIS CLOS

Il appartient au Groupe, selon son mandat, d'aider 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 soutient le CNC dans les diverses actions qu'il mène 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).

Lors de sa réunion de décembre 2021, le Groupe a formulé des commentaires sur les documents suivants afin de seconder le CNC dans la rédaction de ses lettres de commentaires :

- Appel à informations de l'IASB : *Suivi après mise en œuvre d'IFRS 9 Instruments financiers – Classement et évaluation*
- Exposé-sondage de l'IASB : *Passifs non courants assortis de clauses restrictives (projet de modification d'IAS 1)*