

Groupe de discussion sur les IFRS®

Compte rendu de la réunion publique

Le 5 octobre 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 5 OCTOBRE 2017

[IFRS 9, IFRS 15 et IAS 34 : Informations à présenter sur les incidences de l'application des nouvelles normes](#)

[IFRS 16 : Durée du contrat de location](#)

[IFRS 16 : Droits de servitude octroyés par une autorité de réglementation](#)

[IFRS 15 : Composante financement importante](#)

[IFRS 9 : Contrats conclus pour les besoins de l'activité de l'entité](#)

[IFRS 9 : Classement des actifs financiers](#)

[IAS 8 et IAS 12 : Changement de taux d'impôt pour les immobilisations incorporelles à durée d'utilité indéterminée](#)

LE POINT SUR LES DISCUSSIONS ANTÉRIEURES DU GROUPE

[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](#)

[IFRS 5 : Abandon ou vente d'un gisement minéral](#)

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

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

AUTRES QUESTIONS

[Rappels sur les documents de consultation de l'IASB® et les modifications d'IFRS 9](#)

[Textes ne faisant pas autorité – IFRS 9, IFRS 15 et IFRS 16](#)

[Régimes de retraite et d'avantages sociaux postérieurs à l'emploi](#)

SÉANCE À HUIS CLOS

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

QUESTIONS PRÉSENTÉES ET TRAITÉES LORS DE LA RÉUNION DU 5 OCTOBRE 2017

IFRS 9, IFRS 15 et IAS 34 : Informations à présenter sur les incidences de l'application des nouvelles normes

Les entités qui adopteront IFRS 9 *Instruments financiers* et IFRS 15 *Produits des activités ordinaires tirés de contrats conclus avec des clients* à compter du 1^{er} janvier 2018 ont soulevé des questions sur les informations qu'elles devront fournir dans leurs états financiers intermédiaires résumés après l'adoption. Le Groupe est appelé à discuter de cinq mises en situation autour de ces questions.

Les indications ci-après se rapportent aux mises en situation 1 et 2.

Le paragraphe 40A d'IAS 1 *Présentation des états financiers* indique ce qui suit :

« L'entité doit présenter un troisième état de la situation financière arrêté au début de la période précédente, en plus des états financiers comparatifs exigés au minimum selon le paragraphe 38A, si :

- (a) elle applique une méthode comptable de façon rétrospective, effectue un retraitement rétrospectif d'éléments de ses états financiers ou procède à un reclassement d'éléments dans ses états financiers; et que
- (b) l'application rétrospective, le retraitement rétrospectif ou le reclassement a une incidence significative sur l'information contenue dans l'état de la situation financière arrêté au début de la période précédente. »

IAS 34 *Information financière intermédiaire* ne contient aucune exigence explicite visant la présentation d'un état de la situation financière d'ouverture.

Sur le plan de la réglementation sur les valeurs mobilières, l'alinéa 4.3(2)d) du *Règlement 51-102 sur les obligations d'information continue* (Règlement 51-102) indique que le rapport financier intermédiaire contient les éléments suivants :

- « l'état de la situation financière au début de l'exercice précédent, lorsque les conditions suivantes sont réunies :
- i) le rapport financier intermédiaire de l'émetteur assujetti contient une déclaration sans réserve de conformité à la Norme comptable internationale 34, *Information financière intermédiaire*;
 - ii) l'émetteur assujetti remplit l'une des conditions suivantes :
 - A) il applique une méthode comptable de manière rétrospective dans son rapport financier intermédiaire;
 - B) il retraite rétrospectivement des postes de son rapport financier intermédiaire;
 - C) il reclasse des éléments dans son rapport financier intermédiaire ».

Mise en situation 1

Un émetteur assujetti dont l'exercice coïncide avec l'année civile prépare ses états financiers intermédiaires du premier trimestre de 2018, soit le trimestre clos le 31 mars 2018. Selon IAS 34, il doit notamment présenter un état comparatif du résultat global pour le trimestre clos le 31 mars 2017 et un état comparatif de la situation financière à la clôture de l'exercice précédent (c'est-à-dire au 31 décembre 2017).

L'émetteur assujetti a adopté IFRS 9 et IFRS 15 le 1^{er} janvier 2018 de manière rétrospective avec retraitement des chiffres des périodes antérieures. L'incidence sur l'état de la situation financière d'ouverture au 1^{er} janvier 2017 n'est pas significative.

Question 1 : Faut-il inclure un état de la situation financière d'ouverture au 1^{er} janvier 2017 dans les états financiers intermédiaires du premier trimestre de 2018?

Discussion du Groupe

S'agissant de la mise en situation décrite ci-dessus, les membres du Groupe constatent qu'il n'est pas nécessaire de présenter un état de la situation financière d'ouverture.

Les représentants des Autorités canadiennes en valeurs mobilières (ACVM) font remarquer que le Règlement 51-102 ne précise pas de seuil de signification. Si l'émetteur assujetti a conclu que l'effet de l'adoption des nouvelles normes sur l'état de la situation financière d'ouverture au 1^{er} janvier 2017 n'était pas significatif, il serait prudent qu'il en fasse mention dans les notes annexes.

Mise en situation 2

Les faits et circonstances sont les mêmes que ceux exposés dans la mise en situation 1, sauf que l'émetteur assujetti a adopté IFRS 9 et IFRS 15 le 1^{er} janvier 2018 de manière rétrospective sans retraitement des chiffres des périodes antérieures (ce qu'on appelle parfois l'application rétrospective modifiée). L'effet cumulatif de l'application initiale des nouvelles normes est comptabilisé au 1^{er} janvier 2018 et significatif par rapport à l'état de la situation financière.

Question 2 : Faut-il inclure un état de la situation financière d'ouverture au 1^{er} janvier 2018 dans les états financiers intermédiaires du premier trimestre de 2018?

Il convient de prendre en considération la non-pertinence d'un état de la situation financière d'ouverture pour les utilisateurs lorsque l'effet de l'adoption des nouvelles normes est comptabilisé à titre d'ajustement des capitaux propres d'ouverture au 1^{er} janvier 2018. L'information à fournir sur la nature des ajustements comptabilisés dans les capitaux propres d'ouverture au 1^{er} janvier 2018 est précisée dans les dispositions transitoires des normes en cause.

Discussion du Groupe

S'agissant de la mise en situation décrite ci-dessus, les membres du Groupe constatent qu'il n'est pas nécessaire de présenter un état de la situation financière d'ouverture, car cela annulerait l'effet de l'application rétrospective modifiée.

Les représentants des ACVM font également remarquer que le Règlement 51-102 n'exige pas la présentation d'un état de la situation financière d'ouverture dans une telle situation.

Mise en situation 3

Un émetteur assujetti prépare ses états financiers intermédiaires du premier trimestre de 2018, soit le trimestre clos le 31 mars 2018. Il a adopté IFRS 9 le 1^{er} janvier 2018 et s'interroge sur l'ampleur des informations à fournir.

Question 3 : Quelles obligations d'information sur les instruments financiers s'appliquent aux états financiers intermédiaires du premier trimestre de 2018 préparés conformément à IAS 34?

Les informations à fournir au sujet des instruments financiers sont précisées au paragraphe 16A(j) d'IAS 34. Ce paragraphe n'a cependant pas été modifié à la suite de la publication d'IFRS 9. C'est plutôt IFRS 7 *Instruments financiers : Informations à fournir* qui l'a été, par l'ajout des paragraphes 42I à 42S, qui traitent des informations à fournir sur l'application initiale d'IFRS 9.

Point de vue 3A – Seules les obligations d'information du paragraphe 16A(j) d'IAS 34 s'appliquent.

Puisqu'IAS 34 n'a pas été modifiée en fonction des changements apportés à IFRS 7 par suite de la publication d'IFRS 9, seules les obligations d'information figurant au paragraphe 16A(j) d'IAS 34 s'appliquent aux premiers états financiers intermédiaires.

Point de vue 3B – Les obligations d'information du paragraphe 16A(j) d'IAS 34 s'appliquent, de même que les dispositions transitoires des paragraphes 42I à 42S d'IFRS 7.

Les paragraphes 42I à 42S d'IFRS 7 ne font pas expressément de distinction entre les périodes intermédiaires et annuelles. Par conséquent, les obligations d'information qu'ils contiennent s'appliquent aux premiers états financiers intermédiaires en raison de leur statut transitoire particulier.

Qui plus est, même si IAS 34 n'a pas été modifiée à la publication d'IFRS 9, le paragraphe 15C stipule ce qui suit :

« Différentes IFRS fournissent des indications sur les obligations en matière d'informations à fournir pour bon nombre des éléments énumérés au paragraphe 15B. Lorsqu'un événement ou une transaction est important pour comprendre l'évolution de la situation ou de la performance financières d'une entité depuis la fin de la dernière période de présentation de l'information financière annuelle, le rapport financier intermédiaire de l'entité doit expliquer et mettre à jour l'information pertinente contenue dans les plus récents états financiers annuels. »

Les obligations d'information exposées aux paragraphes 42I à 42S d'IFRS 7 répondent à l'exigence ci-dessus en permettant aux utilisateurs des états financiers intermédiaires de comprendre l'incidence de l'application initiale d'IFRS 9 sur la première période intermédiaire.

Point de vue 3C – Les obligations d'information du paragraphe 16A(j) d'IAS 34 s'appliquent, de même que toutes celles d'IFRS 7.

Ce point de vue est complémentaire au point de vue 3B. Étant donné l'importance des changements qu'apporte IFRS 9 par rapport à IAS 39, toutes les obligations d'information énoncées dans IFRS 7 doivent être respectées dans les premiers états financiers intermédiaires, et non seulement les dispositions transitoires particulières des paragraphes 42I à 42S.

Point de vue 3D – L'ampleur des informations à fournir dans les premiers états financiers intermédiaires publiés après l'adoption d'IFRS 9 dépend des circonstances propres à l'entité. L'application d'IAS 34, notamment des paragraphes 15C et 16A(j), demande l'exercice du jugement pour la détermination des informations à fournir et du moment où les fournir.

Ce point de vue concorde avec ce qui a été dit au cours de la réunion du 11 janvier 2013 lorsque le Groupe s'est penché sur la question de savoir si toutes les informations prescrites par IFRS 12 *Informations à fournir sur les intérêts détenus dans d'autres entités* devaient être fournies dans les premiers états financiers intermédiaires publiés après l'adoption de cette dernière.

Lors de cette discussion, les membres du Groupe étaient d'avis que seules les informations exigées par IAS 34 devaient être fournies, ce qui englobe certaines des informations à fournir selon IFRS 12.

Discussion du Groupe

Le Groupe note qu'il est important de donner aux utilisateurs le niveau d'information qui leur permet de comprendre les incidences de l'adoption d'IFRS 9, en particulier lorsqu'une entité choisit de ne pas retraiter les informations comparatives.

Plusieurs membres du Groupe partagent le point de vue 3B, à savoir que les obligations d'information du paragraphe 16A(j) d'IAS 34 de même que les dispositions transitoires des paragraphes 42I à 42S d'IFRS 7 s'appliquent.

D'autres membres du Groupe sont plutôt d'avis qu'aux fins de la communication d'informations dans ses états financiers résumés intermédiaires, l'entité devrait en premier lieu se référer aux

obligations d'information annuelles se rapportant à l'opération ou à l'événement important à communiquer. En vue de se conformer au paragraphe 15C d'IAS 34, l'entité devrait prendre du recul et faire appel au jugement pour déterminer quelles informations résumées seraient pertinentes pour les utilisateurs. Cette approche signifie que l'entité peut fonder sa réflexion sur le point de vue 3B, mais y superposer le point de vue 3D.

Un représentant des ACVM souligne l'importance du principe énoncé au paragraphe 15C d'IAS 34, à savoir qu'il faut fournir aux utilisateurs de l'information qui les aide à comprendre l'évolution de la situation ou de la performance financières de l'entité depuis la fin de la dernière période de présentation de l'information financière annuelle. IFRS 9 et IFRS 15 sont des normes d'une portée considérable; par conséquent, ce représentant s'attend à ce que les effets de leur adoption soient rigoureusement communiqués dans les rapports du premier trimestre de 2018. Il se fait l'écho des remarques du Groupe selon lesquelles les entités devaient tenir compte du seuil de signification et exercer un jugement approprié pour pouvoir fournir des informations pertinentes aux utilisateurs.

Mise en situation 4

Les faits et circonstances sont les mêmes que dans la mise en situation 3, sauf que l'émetteur assujéti adopte IFRS 15 le 1^{er} janvier 2018. Il s'interroge sur l'ampleur des informations à fournir relativement à IFRS 15 lors de la préparation de ses états financiers intermédiaires du premier trimestre de 2018.

Question 4 : Quelles obligations d'information sur les produits des activités ordinaires s'appliquent aux états financiers intermédiaires du premier trimestre de 2018 préparés conformément à IAS 34?

La publication d'IFRS 15 a entraîné l'ajout du paragraphe 16A(I) à IAS 34.

Point de vue 4A – Seules les obligations d'information du paragraphe 16A(I) d'IAS 34 s'appliquent.

Comme IAS 34 est la norme qui traite des informations à fournir dans les états financiers intermédiaires, seules les obligations d'information énoncées au paragraphe 16(A)(I) de cette norme s'appliquent.

Point de vue 4B – Les obligations d'information du paragraphe 16A(I) d'IAS 34 s'appliquent, de même que celles des paragraphes 110 à 129 et de l'annexe C d'IFRS 15.

Les tenants de ce point de vue se réfèrent aux exigences du paragraphe 15C d'IAS 34 pour évaluer l'ampleur des informations à fournir. Étant donné l'importance de l'adoption d'IFRS 15, toutes les obligations d'information énoncées dans cette dernière doivent être respectées dans les premiers états financiers intermédiaires.

L'annexe C d'IFRS 15 expose les informations à fournir se rapportant expressément à la transition (dispositions transitoires et mesures de simplification retenues). En raison de leur statut transitoire particulier, ces obligations d'information s'appliquent également aux premiers états financiers intermédiaires publiés après l'adoption d'IFRS 15.

Point de vue 4C – L'ampleur des informations à fournir dans les premiers états financiers intermédiaires publiés après l'adoption d'IFRS 15 dépend des circonstances propres à

l'entité. L'application d'IAS 34, notamment des paragraphes 15C et 16A(I), demande l'exercice du jugement pour la détermination des informations à fournir et du moment où les fournir.

Ce point de vue est étayé par le même raisonnement que le point de vue 3D.

Discussion du Groupe

Les membres du Groupe ont les mêmes opinions que sur la question 3.

Un représentant des ACVM fait remarquer que lors des réunions internationales sur le sujet auxquelles il a assisté, les attentes exprimées à l'égard des informations à fournir concordaient avec la discussion du Groupe. Il est important de noter que l'étendue des informations à fournir varie d'une entité à l'autre, car le niveau de détail doit être proportionnel à l'incidence de l'adoption des nouvelles normes sur les activités de l'entité. Certains membres du Groupe ajoutent que pour pouvoir conclure que l'incidence de l'adoption des nouvelles normes n'est pas significative, l'entité doit avoir procédé à une analyse suffisante.

Par ailleurs, un autre représentant des ACVM fait remarquer que certaines entités ont fourni une information utile en indiquant l'incidence directionnelle de l'adoption des nouvelles normes. Il y a cependant moyen de fournir de meilleures informations, par exemple en commentant le degré de préparation à l'adoption des nouvelles normes et en décrivant les travaux entrepris pour modifier les systèmes ou les contrôles internes en conséquence.

Quelques membres du Groupe débattent brièvement de la question de savoir si les informations supplémentaires exigées par le paragraphe C8 d'IFRS 15 s'appliquent aux périodes intermédiaires. L'un d'entre eux est d'avis que même si les obligations d'information à l'égard des états financiers intermédiaires résumés sont exposées dans IAS 34, l'entité qui cherche à se conformer aux paragraphes 15C et 16A(a) d'IAS 34 devrait s'inspirer des obligations d'information annuelle afin de pouvoir fournir des informations intermédiaires suffisantes pour aider les utilisateurs à comprendre les incidences de l'adoption d'IFRS 15. Ainsi le paragraphe C8 d'IFRS 15 devrait entrer en considération lorsque l'application rétrospective modifiée est retenue.

Mise en situation 5

Un émetteur assujetti prépare ses états financiers intermédiaires du deuxième et du troisième trimestre de 2018, c'est-à-dire pour le semestre et la période de neuf mois respectivement clos le 30 juin et le 30 septembre 2018. Il a adopté IFRS 9 et IFRS 15 le 1^{er} janvier 2018 et s'interroge sur l'étendue des informations à fournir sur les méthodes comptables pour s'acquitter de son obligation minimale d'information selon IAS 34.

Question 5 : Si les méthodes comptables conformes à IFRS 9 et à IFRS 15 retenues par l'émetteur n'ont pas changé par rapport au premier trimestre de 2018, l'application du paragraphe 16A(a) d'IAS 34 au deuxième et au troisième trimestre de 2018 peut-elle consister en un simple renvoi aux états financiers intermédiaires du premier trimestre?

Le paragraphe 16A d'IAS 34 contient les informations supplémentaires qui doivent être fournies dans les notes annexes aux états financiers intermédiaires ou ailleurs dans le rapport financier intermédiaire. En particulier, le paragraphe 16A(a) stipule que l'entité doit :

« fournir une déclaration indiquant que les méthodes comptables et les modalités de calcul adoptées dans les états financiers intermédiaires sont identiques à celles utilisées dans les états financiers annuels les plus récents ou, si elles ont changé, une description de la nature de ces changements et de leur effet ».

Si un émetteur assujéti adopte IFRS 9 ou IFRS 15 le 1^{er} janvier 2018, c'est dans ses états financiers intermédiaires du premier trimestre de 2018, et non dans ses états financiers annuels les plus récents (ceux de l'exercice clos le 31 décembre 2017), qu'il traite pour la première fois des nouvelles méthodes comptables qui résultent de cette adoption.

Point de vue 5A – Non.

Le paragraphe 16A d'IAS 34 permet le renvoi « à un autre document (tel qu'un rapport de gestion ou un rapport sur les risques) qui est consultable par les utilisateurs des états financiers aux mêmes conditions que les états financiers intermédiaires et en même temps ».

Les tenants du point de vue 5A soutiennent que le libellé ci-dessus n'englobe pas les états financiers conformes à IAS 34 d'une période intermédiaire antérieure. Par conséquent, les informations fournies par l'émetteur assujéti dans ses états financiers du premier trimestre de 2018 sur les méthodes comptables appliquées depuis la clôture de l'exercice 2017 doivent être reprises dans les rapports du deuxième et du troisième trimestre de 2018.

Point de vue 5B – Oui.

Contrairement aux tenants du point de vue 5A, ceux du point de vue 5B sont d'avis que l'expression « un autre document » ne se limite pas au rapport de gestion ou au rapport sur les risques, que ce ne sont que des exemples et que la liste n'est pas exhaustive. Tant que le rapport financier intermédiaire du premier trimestre de 2018 est consultable par les utilisateurs aux mêmes conditions et en même temps que les rapports financiers intermédiaires du deuxième et du troisième trimestre de 2018, le recours à un renvoi est approprié. Ces critères sont habituellement atteints lorsque le rapport financier intermédiaire de la période antérieure relève du domaine public (par exemple, il se trouve sur SEDAR).

Discussion du Groupe

Quelques membres du Groupe partagent le point de vue 5A, sont d'avis que l'on reprend et met à jour au deuxième et au troisième trimestre les informations fournies dans les états financiers du premier trimestre de 2018. En général, lorsque l'on inclut un renvoi, c'est aux informations fournies dans le dernier rapport annuel, et non dans les rapports financiers intermédiaires.

D'autres membres du Groupe retiennent que le point de vue 5A est une approche prudente, mais sont d'avis que l'on peut difficilement affirmer que le point de vue 5B n'est pas valable. C'est particulièrement vrai si les informations du deuxième et du troisième trimestre sont identiques à celles du premier trimestre. Un représentant des ACVM dit ne pas s'opposer à l'utilisation d'un renvoi, mais que les entités ne devaient pas en déduire qu'elles peuvent recourir à cette solution en toute circonstance. Ainsi, il y a lieu de mettre en question l'utilité de répéter des informations identiques de trimestre en trimestre. En revanche, s'il y a un changement important au cours du trimestre et que l'ajout des informations fournies au premier trimestre de 2018 apporte un éclairage supplémentaire, les utilisateurs pourraient trouver utile que toutes les informations soient rassemblées à la même place.

Dans l'ensemble, la discussion du Groupe sur les cinq mises en situation a permis d'attirer l'attention sur les informations à fournir après l'adoption d'IFRS 9 et d'IFRS 15. 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 : Durée du contrat de location

IFRS 16 *Contrats de location* définit la durée du contrat de location comme suit :

« Durée non résiliable pendant laquelle le preneur a le droit d'utiliser le bien sous-jacent, à laquelle s'ajoutent les intervalles visés par :

- (a) toute option de prolongation du contrat de location que le preneur a la certitude raisonnable d'exercer;
- (b) toute option de résiliation du contrat de location que le preneur a la certitude raisonnable de ne pas exercer. »

Selon le paragraphe 19 d'IFRS 16, pour déterminer la durée d'un contrat de location, l'entité doit tenir compte de tous les faits et circonstances pertinents faisant que le preneur a un avantage économique à exercer une option de prolongation ou à ne pas exercer une option de résiliation. Selon le paragraphe 20, l'entité doit réapprécier si elle a la certitude raisonnable d'exercer ou de ne pas exercer une option s'il se produit un événement ou un changement de circonstances important qui dépend de sa volonté et qui influe sur sa détermination de la durée du contrat de location.

L'expression « certitude raisonnable », qui figure aussi dans la norme actuelle sur les contrats de location, IAS 17, donnait déjà lieu à des interprétations divergentes. IFRS 16 règle ce problème en exposant au paragraphe 19 un principe général, puis en donnant au paragraphe B37 des indications particulières sur les facteurs à prendre en compte pour appliquer la notion de « certitude raisonnable ». Les facteurs considérés sont notamment les suivants :

- les termes et conditions contractuels pour les intervalles de temps visés par l'option (périodes optionnelles) par rapport aux taux du marché;
- les aménagements importants de locaux loués entrepris (ou qu'il est prévu d'entreprendre);
- les coûts relatifs à la résiliation du contrat de location;

- l'importance que présente le bien sous-jacent pour les activités du preneur;
- la conditionnalité liée à l'exercice de l'option (c'est-à-dire lorsque l'option ne peut être exercée que si une ou plusieurs conditions sont remplies) et la probabilité que les conditions soient remplies.

Bien qu'IFRS 16 ne contienne pas d'indications précises sur la pondération des divers facteurs, le paragraphe B40 suggère que le preneur tienne compte de ses pratiques antérieures. Le preneur peut considérer la durée pendant laquelle il a généralement utilisé des types particuliers de biens auparavant et les raisons économiques sous-jacentes pour déterminer s'il a la certitude raisonnable d'exercer une option ou de ne pas l'exercer.

Le Groupe discute de cinq mises en situation pour faire ressortir quelques-uns des principes et des indications d'application exposés dans IFRS 16 en ce qui concerne la détermination de la durée d'un contrat de location.

Mise en situation 1

Le détaillant A loue pour une durée non résiliable initiale de cinq ans un magasin situé à un emplacement de choix fortement achalandé; le contrat de location prévoit une option de prolongation pour cinq années de plus à un prix supérieur à celui du marché au terme de la durée initiale. Les pratiques antérieures du détaillant A montrent qu'en général, il occupe pendant plus de dix ans les emplacements qu'il loue.

Question 1 : Pour déterminer s'il a la certitude raisonnable d'exercer l'option de prolongation, le détaillant A devrait-il tenir compte de ses pratiques antérieures pour pondérer les différents facteurs entrant dans l'évaluation des faits et circonstances qui créent un avantage économique?

Analyse

Il faudrait que le détaillant A évalue ce qui lui apporte l'occupation d'un emplacement de choix, même si l'avantage économique n'est pas facile à déterminer ou à quantifier. Par exemple, il pourrait évaluer les avantages représentés par les économies mesurables qu'il pourrait réaliser en concluant dans cinq ans un nouveau contrat de location pour un autre emplacement. Il pourrait cependant être influencé par son habitude de rester à un emplacement pendant plus de dix ans, ce qui pourrait éclipser l'économie de coûts potentielle même si les loyers qu'il devra verser pour les cinq années de plus sont supérieurs à ceux du marché.

Discussion du Groupe

Les membres du Groupe s'entendent pour dire que les pratiques antérieures devraient être prises en compte pour pondérer les divers facteurs d'évaluation. Plusieurs observations sont cependant formulées. Certains membres font remarquer l'importance de replacer en contexte les pratiques antérieures et de déterminer si elles s'appliquent à la situation en cause et ont une valeur prédictive. Par exemple, l'objectif d'affaires du détaillant A pourrait changer avec les années, et les avancées technologiques ou l'évolution des habitudes de magasinage des clients pourraient influencer sur la décision de continuer la location d'un emplacement donné. Par conséquent, le détaillant A doit considérer tous les facteurs pour évaluer s'il a la certitude raisonnable d'exercer l'option de prolongation, d'autant que les deux facteurs exposés dans la mise en situation semblent s'annuler l'un l'autre.

Mise en situation 2

Le détaillant B conclut, pour la location d'un entrepôt, un bail d'un an comprenant une clause de renouvellement tacite. Cette clause stipule que le bail « sera renouvelé d'office pour une durée supplémentaire d'un an, à moins que le preneur avise le bailleur de son intention de résilier le contrat au moins 30 jours avant l'échéance ». C'est ce qu'on appelle souvent un « bail perpétuel ». Le bail prévoit aussi qu'en cas de résiliation dans les 18 premiers mois, une pénalité égale à 20 mois de loyer est exigible par le bailleur. On suppose que le coût de résiliation du contrat de location dans les 18 premiers mois est important.

Question 2 : L'analyse ci-dessous permet-elle de déterminer que le preneur a la certitude raisonnable de ne pas exercer l'option de résiliation anticipée?

Analyse

Le paragraphe B37(c) d'IFRS 16 fait mention de la prise en compte, dans la détermination de la durée du contrat de location, des coûts relatifs à la résiliation d'un contrat de location, tels que les pénalités. Dans cette mise en situation, l'exercice de l'option de résiliation dans les 18 premiers mois donne lieu à une pénalité importante, puisque résilier le contrat coûte plus cher que de ne pas le résilier. Par conséquent, la durée du contrat de location est de 19 mois, ce qui comprend le préavis d'un mois.

Discussion du Groupe

Selon les membres du Groupe, l'analyse ci-dessus est correcte.

Mise en situation 3

Le détaillant C conclut un bail perpétuel visant l'emplacement d'un important nouveau magasin. Le bail contient une option de résiliation pouvant être exercée en tout temps par le bailleur ou le preneur (c'est-à-dire le détaillant C). Celui-ci doit donner un préavis de six mois pour la résiliation du contrat, tandis que le bailleur doit donner un préavis de 18 mois. Une pénalité de résiliation correspondant à un mois de loyer s'applique en cas de résiliation par le détaillant C. Dans ses budgets, le détaillant C tient compte d'un chiffre d'affaires réalisé sur 60 mois pour ce nouvel emplacement.

Question 3 : L'analyse ci-dessous permet-elle de déterminer que la durée minimale du contrat de location est de 18 mois?

Analyse

Pour déterminer l'intervalle de temps pour lequel un contrat de location est non résiliable et ainsi établir sa durée, l'entité doit d'abord prendre en considération le temps durant lequel il est exécutoire. Selon le paragraphe B34 d'IFRS 16, le contrat de location n'est plus exécutoire lorsque le preneur et le bailleur ont chacun le droit de le résilier sans la permission de l'autre partie et en ne s'exposant tout au plus qu'à une pénalité négligeable.

Le détaillant C tient compte du fait qu'il a préparé des budgets faisant état d'un chiffre d'affaires réalisé au nouvel emplacement pendant 60 mois. Il a l'option de résilier le contrat après six mois sans s'exposer à une pénalité économique importante, mais le bailleur, lui, ne peut exercer son droit de résiliation qu'après 18 mois. Par conséquent, le moment le plus rapproché où l'une des parties peut résilier le contrat sans la permission de l'autre se situe après 18 mois.

Discussion du Groupe

Plusieurs membres du Groupe, tout en reconnaissant les précisions du paragraphe B34 d'IFRS 16, sont d'avis que la durée minimale du contrat de location est de six mois du point de vue du preneur. Selon eux, si l'intervalle de temps durant lequel le contrat est exécutoire n'est pas le même pour le preneur et le bailleur, il est difficile de justifier que la durée minimale serait l'intervalle le plus long des deux. L'option de résiliation anticipée ayant probablement été ajoutée au contrat à la demande du preneur, il se peut qu'elle soit exercée. Le Groupe est ainsi amené à penser que 18 mois représentent la durée maximale du contrat et non sa durée minimale, parce que c'est après cet intervalle que les deux parties ont la possibilité de résilier le contrat sans pénalité importante. Il est rappelé aux entités de tenir compte des indications exposées au paragraphe B34 d'IFRS 16 pour déterminer le temps pour lequel le contrat de location est non résiliable.

Mise en situation 4

Une entité loue un immeuble pour une durée de dix ans; le contrat prévoit une option de prolongation pour cinq années. À la date de début, l'entité arrive à la conclusion qu'elle n'a pas la certitude raisonnable d'exercer l'option de prolongation. Elle détermine que la durée du contrat de location est de dix ans. Après avoir occupé l'immeuble pendant cinq ans, l'entité le sous-loue à une tierce partie, avec laquelle elle conclut un contrat de sous-location de dix ans.

Question 4 : La conclusion d'un contrat de sous-location constitue-t-elle une circonstance nécessitant une nouvelle appréciation de la durée du contrat de location par le preneur?

Analyse

Il faudrait que l'entité détermine si l'événement dépend de sa volonté et si son évaluation précédente de la certitude raisonnable d'exercer l'option de prolongation vaut toujours.

Discussion du Groupe

Les membres du Groupe s'entendent pour dire que l'événement décrit dans la mise en situation 4 nécessiterait que le preneur réapprécie la durée de son contrat de location.

Mise en situation 5

La Société Sécurité offre aux entreprises des services de surveillance en matière de sécurité. Elle conclut avec un client un contrat visant la prestation de services pendant douze mois. Simultanément, elle conclut avec le même client un contrat de location de matériel de surveillance pour la même durée, après laquelle le matériel doit être retourné. Les deux contrats sont regroupés et comptabilisés comme un seul contrat.

Les deux contrats se renouvellent d'office pour douze mois si le client ne les résilie pas deux mois avant terme. La Société Sécurité, en revanche, ne peut pas résilier le contrat après douze mois. L'expérience passée montre que 90 % des clients de la Société Sécurité ne résilient pas leur contrat avant 12 mois, que 70 % des clients sont toujours liés par contrat après 24 mois, mais que seulement 20 % le sont encore après 36 mois.

Question 5 : Faut-il tenir compte de facteurs non pécuniaires pour déterminer la durée du contrat de location?

Analyse

Dans cette mise en situation, le client n'a pas d'incitation financière à renouveler le contrat pour 12 mois de plus ni à le résilier après 12 mois, car le renouvellement se ferait au prix du marché. Un changement de fournisseur de services fait par ailleurs intervenir des facteurs non pécuniaires : temps, efforts et inconvénients (par exemple la nécessité de retourner l'ancien matériel et de faire installer le nouveau).

Discussion du Groupe

Les membres du Groupe notent que les facteurs pécuniaires ne sont pas les seuls à considérer pour déterminer si des faits et circonstances font que le preneur a un avantage économique à exercer l'option de prolongation du contrat. Les facteurs non pécuniaires devraient être pris en compte parce qu'ils pourraient influencer sur les coûts. Par exemple, si un bailleur quitte l'un de ses établissements principaux, son chiffre d'affaires risque de diminuer, ce qui aurait une incidence sur l'ensemble de son entreprise. L'un des membres du Groupe fait remarquer que l'on peut difficilement affirmer qu'un facteur est strictement non pécuniaire, car un aspect économique ou pécuniaire est habituellement présent (il y a par exemple un coût au temps).

Le Groupe fait ressortir d'autres points à considérer lors de la détermination de la durée du contrat de location du point de vue du bailleur. Ainsi, il est particulièrement difficile pour le bailleur d'apprécier les actions du preneur pour déterminer s'il y a une certitude raisonnable que ce dernier exerce une option de prolongation. Le bailleur doit aussi apprécier si le groupe de contrats forme une population homogène, pour voir s'il est raisonnable d'appliquer des pourcentages de résiliation fondés sur l'expérience passée. En outre, le bailleur devrait déterminer si la composante services du contrat doit être comptabilisée selon IFRS 15 *Produits des activités ordinaires tirés de contrats conclus avec des clients*.

En résumé, il importe, dans la détermination de la durée du contrat de location, que les entités replacent les pratiques antérieures dans leur contexte et adoptent une vision large à l'égard des incitations économiques. La discussion du Groupe sur les cinq mises en situation a permis d'attirer l'attention sur les principes de détermination de la durée d'un contrat de location conformément à IFRS 16. 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 : Droits de servitude octroyés par une autorité de réglementation

Lors de sa réunion du 30 mai 2017, le Groupe a discuté de la question de savoir si les droits de servitude entrent dans le champ d'application d'IFRS 16 *Contrats de location* ou dans celui d'IAS 38 *Immobilisations incorporelles*. La discussion du Groupe a fait ressortir la nécessité de bien comprendre l'ensemble des droits et des obligations découlant d'un accord pour être en mesure de déterminer laquelle des deux normes appliquer.

Mise en situation

Un organisme de réglementation autorise la construction d'une immobilisation corporelle (par exemple, une ligne de transport d'électricité ou un pipeline), concédant à une entité réglementée le droit d'établir des installations sur des terrains privés.

Il arrive que l'entité réglementée ne soit pas obligée de dédommager le propriétaire foncier. Cependant, il arrive aussi que l'entité réglementée doive dédommager le propriétaire des dégradations occasionnées aux terrains durant la construction, en lui versant un paiement forfaitaire ou des paiements périodiques jusqu'à ce que l'immobilisation construite soit enlevée et les terrains, remis dans leur état initial.

Question 1 : Si un organisme de réglementation autorise la construction d'une immobilisation corporelle sur ou sous un terrain privé et que l'entité réglementée n'est pas tenue de dédommager le propriétaire, cette autorisation constitue-t-elle un actif?

Point de vue 1A – Oui, et cet actif devrait être évalué selon IFRS 16.

L'autorisation accordée par l'organisme de réglementation confère un droit d'accès et de construction qui est juridiquement reconnu.

Les entités se référeront à IFRS 16 pour déterminer le traitement comptable appliquer à la servitude, car l'autorisation délivrée correspond à la définition d'un contrat de location (c'est-à-dire

qu'elle confère à l'entité le droit de contrôler l'utilisation du terrain). Comme aucune contrepartie n'est versée au propriétaire, la valeur attribuée à l'actif serait nulle, à moins que des coûts directs n'aient été engagés pour l'obtention de l'autorisation.

Les tenants de ce point de vue font remarquer qu'en cas de regroupement d'entreprises, le droit établi pourrait être considéré comme un actif de valeur et comptabilisé à sa juste valeur. Les entités devraient aussi déterminer si l'arrangement constitue une forme d'aide publique, puisque le droit est octroyé sans entraîner d'obligation de dédommagement du propriétaire foncier.

Point de vue 1B – Non, il n'y a rien à comptabiliser.

Comme aucune contrepartie n'est versée au propriétaire, il n'y a pas d'actif à comptabiliser. La valeur du droit de construction représente probablement une faible portion de la valeur globale de l'immobilisation en construction.

Discussion du Groupe

Un membre du Groupe fait remarquer que pour déterminer le traitement comptable à appliquer à un tel arrangement, la constatation devrait être considérée séparément de l'évaluation. L'entité devrait établir si elle possède un droit substantiel étayant la constatation d'un actif au lieu de chercher à voir si ce droit fait l'objet d'un paiement. Le droit substantiel, le cas échéant, devrait figurer dans les états financiers, par souci de transparence et parce qu'il s'agit d'une information utile aux utilisateurs. D'autres membres du Groupe font observer que tous les droits ne sont pas nécessairement constatés dans les états financiers. Un autre encore mentionne qu'en cas d'acquisition, l'acheteur de l'entité réglementée tiendrait compte du droit en question, mais que la capacité d'accorder une valeur à ce droit pose un autre problème.

Question 2 : Si un organisme de réglementation autorise la construction d'une immobilisation corporelle sur ou sous un terrain privé et que l'entité réglementée est tenue de dédommager le propriétaire, cette autorisation constitue-t-elle un actif?

Point de vue 2A – Oui, et cet actif doit être évalué selon IFRS 16.

Ce point de vue est semblable au point de vue 1A. L'actif est acquis pour la contrepartie versée au propriétaire foncier.

Point de vue 2B – L'autorisation ne constitue peut-être pas une immobilisation visée par IFRS 16.

Si l'autorisation n'entre pas dans le champ d'application d'IFRS 16, il se peut qu'une autre norme IFRS lui soit applicable, selon les droits accordés et les obligations imposées par l'organisme de réglementation.

Discussion du Groupe

Un des membres du Groupe fait remarquer que l'entité devrait chercher à voir s'il existe une différence économique entre le versement d'un paiement forfaitaire et de paiements périodiques. Un paiement forfaitaire pourrait être considéré comme un actif payé d'avance si l'entité en consomme les avantages sur la durée du droit sous-jacent. Les paiements périodiques s'apparentent davantage à un coût intrinsèque à l'activité génératrice de produits.

Le Groupe retient que pour déterminer le traitement comptable des questions 1 et 2, il faut d'abord décider quelle norme IFRS s'applique à l'arrangement, en jugeant si ce dernier entre dans le champ d'application d'IFRS 16. Ce raisonnement cadre avec la discussion qu'a eue le Groupe lors de sa réunion du [30 mai 2017](#). Si l'arrangement ne répond pas à la définition d'un contrat de location, alors l'entité doit déterminer s'il s'agit d'une acquisition d'immobilisation incorporelle. Si l'arrangement n'entre dans le champ d'application ni d'IFRS 16 ni d'IAS 38, alors l'entité doit déterminer s'il s'agit d'un accord exécutoire. Un paiement versé avant la réception de biens ou de services dans le cadre d'un accord exécutoire sera vraisemblablement comptabilisé comme un actif payé d'avance. Les états financiers devraient faire mention de l'arrangement si celui-ci est significatif pour les activités de l'entité.

Le Groupe constate que le Financial Accounting Standards Board des États-Unis (FASB) a publié à la fin de septembre 2017 une [proposition](#) en vue de préciser que les servitudes doivent être évaluées conformément aux nouvelles directives sur les contrats de location contenues dans les PCGR des États-Unis¹.

La mise en situation étudiée avait été soumise à la discussion du Groupe par un observateur du public présent à la réunion du 30 mai 2017. La discussion du Groupe a contribué à maintenir 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 : Composante financement importante

Selon le nouveau modèle de comptabilisation des produits exposé dans IFRS 15 *Produits des activités ordinaires tirés de contrats conclus avec des clients*, l'entité doit estimer le prix de transaction d'un contrat, ce qui nécessite de déterminer s'il existe une composante financement importante.

Le paragraphe 60 d'IFRS 15 indique notamment ce qui suit :

« Lorsqu'elle détermine le prix de transaction, l'entité doit ajuster le montant de contrepartie promis pour tenir compte des effets de la valeur temps de l'argent si le calendrier des paiements convenu par les parties au contrat (de manière explicite ou implicite) procure au client ou à l'entité un avantage important relatif au financement de la fourniture des biens ou des services au client. »

Toutefois, lorsque le calendrier prévu de fourniture des biens ou des services subit un changement, il y a un flottement quant au traitement comptable subséquent de la composante financement importante.

L'entité doit également tenir compte des indications du paragraphe 18 d'IFRS 15 pour déterminer s'il y a modification du contrat. Déterminer si un changement dans le calendrier représente un changement de la portée ou du prix d'un contrat relève parfois du jugement.

¹ Pour répondre aux objections entourant le coût et la complexité des dispositions transitoires précisées dans les nouvelles indications visant les contrats de location, la proposition du FASB prévoit aussi une mesure de simplification transitoire facultative à l'égard des servitudes n'ayant pas déjà été évaluées selon les indications antérieures.

Mise en situation

- Une entité vend à un client, pour la somme de 10 000 \$, une grosse pièce de matériel qui sera livrée dans deux ans. Le client est tenu de payer immédiatement la totalité de la somme.
- L'entité comptabilise un passif sur contrat lors de l'encaissement. Elle détermine qu'elle a une obligation de prestation, à savoir la vente du matériel, qui sera remplie au moment de la livraison chez le client.
- Suivant les indications des paragraphes 60 à 65 d'IFRS 15, l'entité conclut que le contrat comporte une composante financement importante, étant donné le temps qui s'écoule entre le moment où le client paie le matériel et celui où l'entité en transfère le contrôle au client.
- L'entité conclut qu'un taux d'intérêt annuel de 5 % est approprié pour les deux années et ajuste donc le montant de la contrepartie promise de façon à augmenter progressivement le passif sur contrat au taux de 5 % sur la durée de deux ans. La charge d'intérêts correspond au financement reçu sous forme de paiement anticipé de la part du client. Le prix de transaction total de 11 025 \$ ($10\,000 \$ \times 1,05^2$) est comptabilisé dans les produits des activités ordinaires au moment de la livraison du matériel, et une somme de 1 025 \$ est comptabilisée à titre de charge financière sur la durée de deux ans.
- Six mois après la passation du contrat, le projet du client prend du retard; le client demande que la date de livraison soit reportée de 12 mois. Aucun changement n'est apporté à la contrepartie versée par le client.
- Selon le paragraphe 18 d'IFRS 15, « une modification de contrat est un changement qui touche l'étendue et/ou le prix d'un contrat et qui est approuvé par les parties au contrat ». Dans cette mise en situation, l'entité conclut que le contrat n'est pas modifié, parce que ni l'étendue ni le prix ne le sont. Le prix global du contrat reste 10 000 \$ (c'est-à-dire le paiement reçu), bien qu'un changement soit à prévoir dans la répartition de cette somme entre la composante financement et le prix de transaction comptabilisé dans les produits des activités ordinaires.

Question 1 : Si le report de la livraison n'est pas considéré comme une modification du contrat selon IFRS 15, comment la composante financement importante devrait-elle être comptabilisée?

Point de vue 1A – L'entité ne devrait pas ajuster le taux d'actualisation et devrait continuer de comptabiliser la charge d'intérêts pendant la période de prolongation, ce qui fera changer le prix de transaction et le montant des produits des activités ordinaires comptabilisés à la livraison.

Le paragraphe 64 d'IFRS 15 mentionne notamment qu'« après la passation du contrat, l'entité ne doit pas mettre à jour le taux d'actualisation en fonction de l'évolution des taux d'intérêt ou d'autres changements de circonstances (comme un changement dans l'appréciation du risque de crédit du client). »

Les tenants du point de vue 1A soutiennent que le même taux d'actualisation de 5 % devrait être appliqué au calcul de la composante financement. C'est dire que le passif sur contrat serait comptabilisé progressivement jusqu'à atteindre 11 576 \$, montant qui serait ensuite comptabilisé

dans les produits des activités ordinaires à la livraison du matériel. La charge d'intérêts comptabilisée sur trois ans totaliserait 1 576 \$.

Point de vue 1B – Le montant que l'entité comptabilise en produits des activités ordinaires devrait refléter le prix au comptant des biens ou des services à la livraison. Par conséquent, il faudrait que le taux d'actualisation soit ajusté de façon que la composante financement et le prix de transaction restent inchangés.

Le paragraphe 61 d'IFRS 15 mentionne notamment ceci :

« L'ajustement du montant de contrepartie promis pour tenir compte d'une composante financement importante a pour objectif que les produits des activités ordinaires soient comptabilisés pour un montant reflétant le prix qu'un client paierait au comptant pour ces biens ou ces services au moment où ils lui sont fournis (ou à mesure qu'ils le sont) (c'est-à-dire le prix de vente au comptant). »

Les tenants du point de vue 1B sont d'avis que le montant de la composante financement et le prix de transaction devraient rester les mêmes qu'au moment de la passation du contrat, de sorte que le montant comptabilisé en produits des activités ordinaires reflète le prix de vente au comptant. Par conséquent, il faudrait que le taux d'actualisation soit ajusté de façon que la charge d'intérêts soit étalée sur la période de prolongation. Dans des circonstances extrêmes, lorsque la livraison est reportée pour une longue période, l'application du point de vue 1A risquerait d'entraîner un gonflement important des produits des activités ordinaires et de la charge financière.

Discussion du Groupe

Les membres du Groupe expriment des opinions partagées sur cette question.

Certains membres du Groupe font remarquer que, selon le paragraphe 64 d'IFRS 15, l'entité ne devrait pas ajuster le taux d'actualisation (point de vue 1A). Certains font aussi remarquer que l'entité reçoit un avantage sous forme de financement supplémentaire du fait qu'elle détient le paiement anticipé pendant douze mois de plus.

D'autres membres du Groupe insistent sur l'objectif exposé au paragraphe 61 d'IFRS 15, à savoir que l'entité devrait comptabiliser en produits des activités ordinaires un montant reflétant le prix de vente au comptant (point de vue 1B). On peut extrapoler de ce paragraphe que le changement survenant dans l'intervalle prévu entre le paiement et la prestation ne devrait pas déclencher un ajustement du prix de transaction. L'entité devrait plutôt changer la durée sur laquelle elle comptabilise la charge d'intérêts correspondant à l'écart entre le prix de transaction et la contrepartie promise.

L'un des membres du Groupe fait remarquer qu'IFRS 15 ne contient pas d'indications sur les variations du prix de transaction qui se rapportent à une composante financement importante. L'absence d'indications à ce sujet pourrait laisser croire que, dans l'esprit de la norme, le montant de la composante financement et le prix de transaction doivent rester inchangés si le contrat n'est pas modifié. Un autre membre du Groupe remet en question l'idée que le report demandé par le client représente un avantage économique pour l'entité. En effet, si l'entité a terminé la fabrication

du matériel, elle a utilisé l'argent reçu d'avance et ne tire donc pas d'avantage financier supplémentaire du report.

Des réserves sont exprimées quant à la possibilité de voir le prix de transaction changé parce que le report de la livraison donne naissance à composante financement importante alors que l'entité avait déterminé au moment de la passation du contrat qu'il n'y en avait pas. Un membre du Groupe fait remarquer que le cas peut être résolu par la mesure de simplification décrite au paragraphe 63 d'IFRS 15. Celle-ci permet aux entités de ne pas comptabiliser une composante financement importante au moment de la passation du contrat si l'intervalle entre le moment où elle fournira le bien ou le service et celui où le client versera son paiement n'excède pas 12 mois. De l'avis de ce membre, si l'entité a déterminé qu'il n'existait pas de composante financement importante lors de la passation du contrat, cette appréciation ne change plus pour la durée du contrat, à moins d'une modification de celui-ci.

Question 2 : Si, au contraire, le report de la livraison coïncide avec une modification du contrat selon IFRS 15, comment la composante financement importante devrait-elle être comptabilisée?

Le paragraphe 20 d'IFRS 15 s'applique lorsqu'il y a un élargissement de l'étendue du contrat du fait de l'ajout de biens ou de services promis qui sont distincts et qu'en même temps, il y a un changement du prix du contrat qui reflète le prix de vente spécifique du ou des biens ou services additionnels. La modification est alors comptabilisée comme un contrat distinct. Dans ce cas, la modification du contrat n'a pas d'effet sur la composante financement du contrat initial.

Le paragraphe 21 d'IFRS 15 s'applique à toute modification du contrat qui n'est pas comptabilisée comme un contrat distinct conformément au paragraphe 20. Le traitement comptable diffère selon que les biens ou les services restants répondent à la première des conditions suivantes ou à la seconde :

- ils sont distincts de ceux qui ont été fournis jusqu'à la date de la modification du contrat [modification décrite au paragraphe 21(a)];
- ils ne sont pas distincts et font par conséquent partie d'une seule et même obligation de prestation qui est partiellement remplie à la date de la modification du contrat [modification décrite au paragraphe 21(b)].

Sous-question 2 a) : Comment la composante financement importante devrait-elle être comptabilisée dans le cas de la modification décrite au paragraphe 21(a)?

Pour la mise en situation décrite ci-dessus, les biens ou les services qu'il reste à fournir sont considérés comme distincts parce qu'il n'y a eu aucune fourniture ou prestation avant le changement de la date de livraison.

La modification décrite au paragraphe 21(a) se comptabilise comme s'il s'agissait d'une résiliation du contrat existant et de la création d'un nouveau contrat. La contrepartie du nouveau contrat correspond à la somme des éléments suivants :

- i) la contrepartie promise par le client aux termes du contrat initial, qui a été prise en compte dans l'estimation du prix de transaction initial et qui n'a pas encore été comptabilisée en produits des activités ordinaires;

- ii) la contrepartie promise qui correspond à la modification du contrat.

Selon le mode de calcul de la contrepartie ci-dessus, on pourrait considérer que la composante financement du prix de transaction initial reste la même et qu'il faut établir une composante financement additionnelle, éventuellement en fonction d'un nouveau taux d'actualisation.

Sous-question 2b) : Comment la composante financement importante devrait-elle être comptabilisée dans le cas de la modification décrite au paragraphe 21(b)?

La modification décrite au paragraphe 21(b) se comptabilise comme si elle faisait partie du contrat existant. L'effet de la modification du contrat sur le prix de transaction et sur la mesure dans laquelle l'obligation de prestation est remplie se comptabilise comme un ajustement des produits des activités ordinaires à la date de la modification (c'est-à-dire qu'il s'agit d'un ajustement cumulatif de rattrapage).

L'effet rétrospectif de la modification étant pris en compte sur une base cumulative à titre de rattrapage, le traitement comptable décrit précédemment donne à penser que la composante financement et le taux d'actualisation qui s'y appliquent devraient faire l'objet d'une nouvelle détermination en fonction des modifications apportées au contrat.

Discussion du Groupe

Selon les membres du Groupe, l'analyse présentée ci-dessus en réponse à la question 2, qui comprend les sous-questions 2a) et 2b), est correcte.

Le Groupe discute de la nécessité de recommander des mesures au CNC relativement à la question 1, étant donné la diversité des points de vue exprimés, et de l'incidence potentielle de la question sur les projets de grande envergure (construction, mines, aérospatiale, etc.). Le Groupe juge qu'il est prématuré de soumettre le problème au CNC et qu'il est préférable d'en surveiller les développements et d'observer le traitement comptable accordé aux composantes financement importantes en vue de déterminer ultérieurement si des mesures s'imposent.

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

IFRS 9 : Contrats conclus pour les besoins de l'activité de l'entité

La section « Champ d'application » d'IFRS 9 *Instruments financiers* et d'IAS 32 *Instruments financiers : Présentation* comprend des indications pour départager les cas où certains contrats d'achat ou de vente d'un élément non financier (par exemple, des marchandises ou des biens corporels) sont visés ou non par les dispositions d'IFRS 9.

En général, les contrats d'achat ou de vente d'un élément non financier n'entrent pas dans le champ d'application d'IFRS 9. Toutefois, certains de ces contrats doivent être comptabilisés conformément à IFRS 9 dans l'un ou l'autre des cas suivants :

- a) ils peuvent l'objet d'un règlement net en trésorerie ou en un autre instrument financier;
- b) leur règlement peut se faire par l'échange d'instruments financiers, comme si ces contrats étaient des instruments financiers.

Le paragraphe 2.6 d'IFRS 9 indique plusieurs façons, pour un contrat d'achat ou de vente d'un élément non financier, de pouvoir faire l'objet d'un règlement net en trésorerie, en un autre instrument financier ou par l'échange d'instruments. Certains des exemples fournis prennent en compte les pratiques passées de l'entité.

L'obligation de respecter les dispositions d'IFRS 9 à l'égard des contrats d'achat ou de vente d'un élément non financier qui peuvent faire l'objet d'un règlement net en trésorerie ou en un autre instrument financier ou par l'échange d'instruments financiers comporte une exception visant les contrats conclus pour les besoins de l'activité de l'entité. Cette exception s'applique aux contrats conclus et maintenus en vue de la réception ou de la livraison d'un élément non financier selon les besoins prévus de l'entité en matière d'achat, de vente ou d'utilisation. Les contrats conclus pour les besoins de l'activité de l'entité sont comptabilisés comme des contrats de vente ou d'achat ordinaires (c'est-à-dire des contrats à exécuter). L'entité appliquerait cependant les dispositions d'IAS 37 *Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels* à un contrat conclu pour les besoins de son activité qui serait devenu déficitaire.

Les contrats visés par cette exception n'entrent pas dans le champ d'application d'IFRS 9 et ne sont pas comptabilisés comme des instruments dérivés. Toutefois, IFRS 9 ajoute une option de comptabilisation à la juste valeur applicable aux contrats conclus pour les besoins de l'activité de l'entité. À la passation d'un contrat, l'entité peut faire le choix irrévocable de désigner ce contrat comme évalué à la juste valeur par le biais du résultat net (JVRN). Cette désignation n'est toutefois permise que si elle élimine ou réduit sensiblement une non-concordance comptable. Selon les indications du paragraphe 7.2.14A d'IFRS 9, à la date de première application de cette norme, l'entité peut désigner des contrats conclus pour les besoins de son activité qui existaient déjà à cette date comme évalués à la JVRN, mais seulement si elle désigne ainsi tous les contrats similaires.

Mise en situation 1

L'entité XYZ conclut un contrat à terme de gré à gré à prix fixe pour l'achat d'un million de kilogrammes d'or conformément à ses besoins prévus en matière d'utilisation. Elle a conséquemment l'intention de prendre livraison de la marchandise. Le contrat ne requiert pas de paiement d'acompte; il est établi d'après le cours de l'or pour règlement à une date future. Il permet à XYZ de prendre physiquement livraison de l'or après 12 mois ou bien de procéder à un règlement net en trésorerie, par un paiement ou un encaissement qui sera fonction de la variation de la juste valeur de l'or.

Par le passé, l'entité a déjà conclu des contrats sur l'argent dans le but de dégager un profit de la fluctuation à court terme du cours de ce métal.

Question 1 : Comment le contrat sur marchandise devrait-il être comptabilisé?

Point de vue 1A – Le contrat n'entre pas dans le champ d'application d'IFRS 9.

D'après la mise en situation, il n'y a pas d'expérience passée de contrats similaires (sur l'or) ayant fait l'objet d'un règlement net en trésorerie. Par conséquent, le contrat n'entre pas dans le champ d'application d'IFRS 9 et devrait être comptabilisé comme un contrat à exécuter, à moins que

l'entité XYZ ne désigne irrévocablement les contrats conclus pour les besoins de son activité comme évalués à la JVRN.

Point de vue 1B – Le contrat entre dans le champ d'application d'IFRS 9.

Par le passé, l'entité XYZ a conclu des contrats sur marchandises (en l'occurrence, l'argent) avec l'intention de revendre le sous-jacent peu de temps après la livraison dans le but de dégager un profit de la fluctuation à court terme du prix. Par conséquent, l'intention de l'entité XYZ de régler le contrat en prenant physiquement livraison de l'or n'est pas le facteur prépondérant.

L'entité XYZ ne peut plus faire usage de l'exception visant les contrats conclus pour les besoins de son activité et doit donc comptabiliser comme des contrats d'instruments dérivés selon IFRS 9 tous les contrats sur marchandises, même ceux qui portent sur une marchandise différente.

Point de vue 1C – Le choix de méthode comptable est laissé à l'entité.

Les indications d'IFRS 9 ne précisent pas si les marchandises sont identiques ou différentes. Par conséquent, l'entité XYZ peut choisir d'appliquer le traitement comptable prévu par IFRS 9 soit pour les instruments dérivés, soit pour les contrats à exécuter.

Discussion du Groupe

Les membres du Groupe constatent que la mise en situation ne précise pas si l'expérience antérieure de l'entité en matière de contrats sur l'argent était semblable en ce qui concerne l'or. Certains d'entre eux sont d'avis qu'il serait nécessaire d'avoir une meilleure compréhension du modèle d'affaires de l'entité pour prendre une décision éclairée.

L'un des membres du Groupe affirme que toutes les marchandises sont différentes, et que l'entité doit prendre en compte pour chacune d'elles les faits et les circonstances qui se rapportent à son utilisation. Le fait qu'une entité ait déjà conclu des contrats sur une marchandise (en l'occurrence, l'argent) dans l'intention de vendre le sous-jacent ne l'empêche pas forcément de recourir à l'exception pour comptabiliser des contrats qui portent sur une autre marchandise (en l'occurrence, l'or).

Les membres du Groupe conviennent que l'entité n'a pas le choix de la méthode comptable et qu'elle doit déterminer en fonction des faits et circonstances qui lui sont propres si l'exception visant les contrats conclus pour les besoins de son activité s'applique ou non.

Mise en situation 2

Les faits sont les mêmes que dans la mise en situation 1, sauf que par le passé, l'entité XYZ a pris physiquement livraison de l'or et l'a revendu peu de temps après pour réaliser un profit en raison de la fluctuation à court terme du cours de l'or. La revente de l'or était due à une panne imprévue de l'installation de production de l'entité.

Question 2 : Comment le contrat sur marchandise devrait-il être comptabilisé?

Point de vue 2A – Le contrat n'entre pas dans le champ d'application d'IFRS 9.

Il y a une pratique passée de la part de l'entité, sauf que l'or n'a été vendu qu'en raison de la panne imprévue de l'installation de production. N'étant pas prévisible au début du contrat, l'événement

n'empêche pas l'application de l'exception visant les contrats conclus pour les besoins de l'activité de l'entité.

Le contrat se comptabilise donc comme un contrat à exécuter, à moins que l'entité XYZ ne désigne irrévocablement les contrats conclus pour les besoins de son activité comme évalués à la JVRN.

Point de vue 2B – Le contrat entre dans le champ d'application d'IFRS 9.

Des éléments indiquent que, par le passé, l'entité XYZ a pris livraison de l'or et l'a revendu à profit peu de temps après. Cette pratique passée l'empêche de recourir à l'exception visant les contrats conclus pour les besoins de son activité, même si, dans le cas en question, elle n'a revendu l'or qu'en raison de la panne imprévue de son installation de production.

Donc, comme l'entité XYZ ne peut plus faire usage de l'exception visant les contrats conclus pour les besoins de son activité, elle comptabilise le nouveau contrat comme un instrument dérivé selon IFRS 9.

Point de vue 2C – Le choix de méthode comptable est laissé à l'entité.

Les indications d'IFRS 9 ne précisent pas si les situations imprévues doivent aussi être considérées comme des pratiques passées. Par conséquent, l'entité XYZ peut choisir d'appliquer le traitement comptable prescrit par IFRS 9 soit pour les instruments dérivés soit pour les contrats à exécuter.

Discussion du Groupe

Les membres du Groupe sont d'avis qu'il est important de connaître les motifs qui amènent l'entité à dénouer le contrat par un règlement net. Il faudrait obtenir davantage d'informations afin de voir pourquoi l'entité n'a pas conservé l'or jusqu'à la reprise de la production. Par exemple, la vente était peut-être motivée par la capacité d'entreposage limitée de l'entité et non par la recherche d'un profit. Les membres du Groupe souhaiteraient aussi connaître la probabilité qu'un événement semblable se produise de nouveau et ce que l'entité a prévu de faire en cas de nouvelle panne.

Les membres du Groupe conviennent que l'entité n'a pas le choix de la méthode comptable et qu'elle doit déterminer en fonction des faits et circonstances qui lui sont propres si le contrat entre dans le champ d'application d'IFRS 9.

Dans l'ensemble, 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 : Classement des actifs financiers

Le Groupe s'est penché sur les mises en situation qui suivent en ce qui a trait au classement et à l'évaluation des actifs financiers selon IFRS 9 *Instruments financiers*.

Mise en situation 1

L'entité A a déjà adopté IFRS 9 (édition 2014) pour comptabiliser ses instruments financiers. Elle acquiert un placement dans un actif financier dont les flux de trésorerie contractuels sont

considérés, lors de la comptabilisation initiale de cet instrument, comme correspondant uniquement à des remboursements de principal et à des versements d'intérêts, comme il est indiqué dans IFRS 9. La détention de l'instrument s'inscrit dans un modèle d'affaires consistant, toujours comme le prévoit IFRS 9, soit à percevoir les flux de trésorerie contractuels, soit à la fois à percevoir les flux de trésorerie contractuels et à vendre les actifs financiers. Au moment de sa comptabilisation initiale, l'instrument répond aux conditions pour pouvoir être comptabilisé au coût amorti ou à la juste valeur par le biais des autres éléments du résultat global (JVAERG).

Par la suite, certaines modalités de l'actif financier sont modifiées. Le modèle d'affaires, lui, reste le même.

Question 1 : Comment l'entité pourrait-elle s'y prendre pour déterminer si une modification de l'actif financier donne naissance à un nouvel instrument?

Il est important de déterminer si une modification s'est produite, car cela pourrait influencer sur le classement et l'évaluation du nouvel instrument ainsi que sur la comptabilisation de la dépréciation s'y rapportant. Les paragraphes B5.5.25 et B5.5.26 d'IFRS 9 donnent des indications sur les modifications dans le contexte de la dépréciation.

Point de vue 1A – L'entité pourrait porter une appréciation quantitative.

Par analogie avec la décomptabilisation des passifs financiers, l'entité pourrait procéder à une analyse quantitative semblable au test des 10 % décrit au paragraphe B3.3.6 d'IFRS 9.

Une modification d'actif financier qui franchit le seuil de 10 % devrait toujours aboutir à la comptabilisation d'un nouvel actif financier.

Point de vue 1B – L'entité pourrait établir une méthode comptable qui tienne compte à la fois de facteurs quantitatifs et qualitatifs.

L'entité devrait considérer la nature de tout facteur quantitatif ou qualitatif pouvant donner naissance au nouvel actif financier.

Discussion du Groupe

Les membres du Groupe conviennent qu'il faudrait considérer les facteurs quantitatifs comme les facteurs qualitatifs. Ils notent qu'en l'absence de directives, raisonner par analogie avec le texte de la littérature comptable le plus approchant pourrait constituer une solution appropriée. Un des membres du Groupe ajoute que le raisonnement par analogie doit prendre en considération le modèle dans son entièreté, et non seulement certains de ses composants. Dans le cas présent, le texte a trait aux passifs financiers et au test des 10 % du paragraphe B3.3.6 d'IFRS 9. Les indications de ce paragraphe supposent que l'entité tient compte de facteurs qualitatifs et de facteurs quantitatifs. Un membre du Groupe fait alors remarquer qu'une entité ne peut pas passer outre, en raison de seuls facteurs qualitatifs, le dépassement du seuil des 10 %, mais doit par ailleurs prendre en considération tous les facteurs qualitatifs (par exemple, un changement de

monnaie ou l'ajout d'une nouvelle sûreté). En effet, certains de ces facteurs pourraient être le signe d'une modification.

Un autre membre fait remarquer que pour des raisons pratiques, une entité qui détient un grand nombre de petits prêts de détail, par exemple, pourrait effectuer le test qualitatif avant le test quantitatif.

Mise en situation 2

Une entité a consenti un prêt qui est impayé au 1^{er} janvier 2018. Les modalités du prêt ont été modifiées en 2016. Selon ses méthodes comptables précédentes, établies suivant IAS 39 *Instruments financiers : Comptabilisation et évaluation*, l'entité n'a pas décomptabilisé le prêt modifié ni comptabilisé un nouvel actif financier. Cependant, selon la méthode comptable qu'elle applique pour apprécier selon IFRS 9 les modifications apportées à un actif financier, la modification de 2016 la mènerait à conclure qu'elle devrait décomptabiliser le prêt initial et comptabiliser un nouveau prêt à la place.

Question 2 : Lorsqu'une entité fait le passage à IFRS 9, la prise en compte de modifications d'actif financier apportées avant la date de la première application d'IFRS 9 est-elle pertinente?

Point de vue 2A – Oui.

IFRS 9 doit être appliquée rétrospectivement, sans retraitement des périodes antérieures. Par conséquent, les nouvelles méthodes comptables que l'entité établit conformément à IFRS 9 devraient s'appliquer à la modification apportée au prêt en 2016.

La date de modification de 2016 sera donc assimilée à la création de l'instrument financier pour ce qui est de déterminer si les flux de trésorerie du prêt correspondent uniquement à des remboursements de principal et à des versements d'intérêts. La date de la modification de 2016 sera aussi considérée comme la date de création de l'instrument pour ce qui est de déterminer si l'augmentation du risque de crédit découlant du prêt est importante à la date de la première application d'IFRS 9.

Point de vue 2B – Non.

IAS 39 ne traitait pas explicitement des modifications d'actif financier, et les méthodes comptables antérieures de l'entité étaient conformes à cette norme. L'entité devrait s'en tenir à son appréciation antérieure, selon laquelle la modification de 2016 ne donnait pas naissance à un nouvel actif financier.

Point de vue 2C – Oui ou non.

Les dispositions transitoires d'IFRS 9 ne sont pas claires à ce sujet. Les points de vue 2A et 2B seraient acceptables, pourvu que l'approche choisie soit appliquée uniformément à tous les actifs financiers modifiés précédemment qui sont encore en circulation au 1^{er} janvier 2018.

Discussion du Groupe

Les membres du Groupe conviennent qu'IFRS 9 nécessite théoriquement une application rétrospective intégrale pour ce qui est de déterminer si un actif financier répond au critère des flux

de trésorerie correspondant uniquement à des remboursements de principal et à des versements d'intérêts. Dans la mise en situation considérée, l'entité devrait appliquer sa nouvelle méthode comptable rétrospectivement pour déterminer si la modification d'un actif financier donne lieu à la décomptabilisation de l'actif financier initial et à la comptabilisation d'un nouvel actif financier modifié avant la première application de la norme. Dans bien des circonstances toutefois, l'application rétrospective à de grands portefeuilles d'actifs financiers pourrait se révéler impraticable sans recours à des connaissances acquises a posteriori, ce qui n'est pas permis dans le cadre d'une application rétrospective.

Mise en situation 3

Le paragraphe B4.1.20 d'IFRS 9 présente comme suit la notion d'« instruments liés par contrat » :

« Il se peut que, dans certains types de transactions, un émetteur établisse un ordre de priorité de paiement entre les porteurs des actifs financiers en liant de multiples instruments entre eux par contrat en créant des concentrations de risque de crédit (des "tranches"). Chaque tranche se voit attribuer un rang de subordination qui précise sa place dans l'ordre de distribution des flux de trésorerie générés par l'émetteur. En pareil cas, le porteur d'une tranche n'a droit à des remboursements de principal et à des versements d'intérêts sur le principal restant dû que si l'émetteur génère des flux de trésorerie suffisants pour rembourser les tranches de rang supérieur. »

Lorsqu'un actif financier est lié par contrat selon IFRS 9, il faut que certains critères soient remplis pour que cet actif soit considéré comme ayant des flux de trésorerie contractuels qui correspondent uniquement à des remboursements de principal et à des versements d'intérêts. Supposons que l'entité A a consenti un prêt à l'entité B et que cet actif financier est considéré comme un instrument lié par contrat selon IFRS 9. Pour que l'entité A considère que le prêt a des flux de trésorerie contractuels qui correspondent uniquement à des remboursements de principal et à des versements d'intérêts, il faut que l'entité B détienne uniquement des actifs financiers qui donnent eux-mêmes lieu à de tels flux de trésorerie.

Question 3 : Suppose que l'entité B émet des titres de créance de premier rang et que le prêt consenti par l'entité A se retrouve au dernier rang parmi les dettes de B. Les indications d'IFRS 9 sur les instruments liés par contrat s'appliquent-elles au prêt subordonné que détient A?

Point de vue 3A – Oui.

Selon le paragraphe B4.1.20 d'IFRS 9, l'ordre d'attribution des flux de trésorerie à l'entité A et aux autres prêteurs est gouverné par la subordination du prêt de l'entité A.

Point de vue 3B – Non.

L'entité A a un droit juridiquement reconnu de recevoir le principal et les intérêts du prêt qu'elle a consenti. Il se peut que la créance de l'entité A relativement au prêt qu'elle a consenti soit limitée à des biens spécifiés de l'entité B; l'instrument serait alors considéré comme un actif financier

« garanti uniquement par sûreté réelle » au sens d'IFRS 9. À ce sujet, le paragraphe B4.1.17 précise ce qui suit :

« Cela dit, le fait qu'un actif financier soit garanti uniquement par sûreté réelle ne l'empêche pas nécessairement, en soi, de remplir la condition énoncée aux paragraphes 4.1.2(b) et 4.1.2A(b). En pareille situation, le créancier est tenu d'apprécier les actifs ou flux de trésorerie sous-jacents afin de déterminer si les flux de trésorerie contractuels de l'actif financier à classer correspondent à des remboursements de principal et à des versements d'intérêts sur le principal restant dû. Si les modalités de l'actif financier donnent lieu à quelque autre flux de trésorerie ou limitent les flux de trésorerie de telle façon que les paiements ne représentent pas le principal et les intérêts, l'actif financier ne remplit pas la condition énoncée aux paragraphes 4.1.2(b) et 4.1.2A(b). Le fait que les actifs sous-jacents soient des actifs financiers ou des actifs non financiers n'a pas d'incidence en soi sur l'appréciation. »

Les indications relatives aux actifs garantis uniquement par sûreté réelle ne sont pas aussi restrictives que celles sur les instruments liés par contrats, puisqu'elles ne précisent pas que les flux de trésorerie des actifs de l'entité B doivent correspondre uniquement à des remboursements de principal et à des versements d'intérêts.

Discussion du Groupe

Certains membres du Groupe font observer que le seul fait qu'il y ait subordination dans une relation de prêt normale entre une entité en exploitation et un prêteur ne signifie pas que l'entité soit visée par les indications sur les instruments liés par contrat. L'entité devrait aussi tenir compte des indications sur les actifs financiers garantis uniquement par sûreté réelle.

Des membres du groupe font également remarquer la nécessité d'un examen attentif des modalités de la relation, en particulier en cas de financements subordonnés, du mode de réalisation des flux de trésorerie et de la question de savoir si un effet de levier est présent.

Un membre du Groupe souligne en outre que les indications d'IFRS 9 sur les instruments liés par contrat concernent les portefeuilles d'actifs cantonnés, qu'on trouve généralement dans des entités structurées, et non les contrats de prêt conclus avec des entités en exploitation. Les indications d'IFRS 9 laissent entendre que si l'emprunteur est une entité en exploitation, il n'est sans doute pas visé par les dispositions sur les instruments liés par contrat. En revanche, si l'emprunteur est une entité structurée, il doit tenir compte de ces dispositions si l'opération comporte plus d'une tranche. Dans le cas d'une entité en exploitation, il peut y avoir des raisons commerciales à l'existence de tranches de premier rang ou de rang inférieur.

Un autre membre du Groupe a souligné que les instruments et structures complexes peuvent donner lieu à une subordination. Il faut tenir compte de tous les faits et circonstances pertinents pour déterminer si les indications sur les instruments liés par contrat s'appliquent ou non.

Enfin, un membre du Groupe signale qu'il faut aussi tenir compte du droit d'intenter une poursuite en cas de défaut de paiement des sommes dues, qui pourraient excéder les liquidités de l'entité.

Mise en situation 4

L'entité C détient un placement en actions de l'entité D. Les porteurs de ces actions peuvent les restituer à l'entité D contre un paiement en trésorerie égal à la valeur nette par action de l'entité D, déterminée en fonction de la juste valeur de l'actif net de l'entité D.

L'entité D classe ces actions dans les capitaux propres. Dans les notes annexes à ses états financiers, l'entité D explique que les actions sont classées en capitaux propres parce qu'elles satisfont aux conditions particulières de ce classement exposées aux paragraphes 16A et 16B d'IAS 32 *Instruments financiers : Présentation*, qui se rapportent aux instruments remboursables au gré du porteur.

Question 4 : Selon IFRS 9, comment l'entité C devrait-elle classer son placement en actions de l'entité D?

Point de vue 4A – Elle doit le classer comme étant à la JVRN, à moins de faire le choix irrévocable de le classer comme étant à la JVAERG.

Par leur forme juridique, les actions de l'entité D appartiennent aux instruments de capitaux propres, ce que reflètent les états financiers de l'entité. Par conséquent, le placement de l'entité C constitue un placement dans un instrument de capitaux propres et se comptabilise à la JVRN selon IFRS 9. Toutefois, l'entité C pourrait faire le choix irrévocable prévu par IFRS 9 de comptabiliser à la JVAERG son placement dans les actions de l'entité D, pourvu qu'elle ne le détienne pas à des fins de transaction.

Point de vue 4B – Elle ne peut le classer que comme étant à la JVRN.

Un texte à prendre à considération sur la question est celui du paragraphe BC5.21 de la Base des conclusions se rapportant à IFRS 9 :

« En vertu d'IFRS 9, l'entité peut faire le choix irrévocable de présenter dans les autres éléments du résultat global les variations de la juste valeur d'un placement dans un instrument de capitaux propres qui n'est pas détenu à des fins de transaction. Le terme "instrument de capitaux propres" est défini dans IAS 32 *Instruments financiers : Présentation*. L'IASB a indiqué que, dans des circonstances particulières, tout instrument remboursable au gré du porteur (ou tout instrument qui impose à une entité une obligation de remettre une quote-part de ses actifs nets à une autre partie uniquement lors de la liquidation) est classé dans les capitaux propres. Il a toutefois fait observer que de tels instruments ne répondent pas à la définition d'un instrument de capitaux propres. »

L'IFRS Interpretations Committee a confirmé ces indications dans sa décision sur le sujet publiée en septembre 2017.

L'entité C ne peut donc pas comptabiliser son placement en actions de l'entité D à la JVAERG. Si l'entité C demande le rachat de ses actions à l'entité D, cette dernière devra le faire pour une somme établie en fonction de la juste valeur des actions. L'entité C doit en conclure que le montant du règlement ne cadre pas avec un contrat de prêt normal, et que les flux de trésorerie ne correspondent pas uniquement à des remboursements de principal et à des versements d'intérêts

comme l'exige IFRS 9. Elle comptabilisera donc à la JVRN son placement en actions remboursables de l'entité D.

Discussion du Groupe

Des membres du Groupe font observer que l'exception en matière de classement ne saurait prévaloir sur la conclusion qu'un instrument de capitaux propres remboursable est un passif financier, qui ne peut donc pas faire l'objet de l'option de comptabilisation à la JVAERG visant les placements en instruments de capitaux propres.

Dans l'ensemble, l'analyse du Groupe sur ces quatre mises en situation attire l'attention sur l'application de certains des principes de classement et d'évaluation des actifs financiers exposés dans IFRS 9. 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 8 et IAS 12 : Changement de taux d'impôt pour les immobilisations incorporelles à durée d'utilité indéterminée

Lors de sa [réunion du 29 novembre 2016](#), le Groupe a discuté de la décision de l'IFRS Interpretations Committee² de statuer sur le mode de recouvrement attendu d'une immobilisation incorporelle à durée d'utilité indéterminée aux fins de l'évaluation de l'impôt différé. Il y a été question de la manière dont il faudrait comptabiliser l'ajustement rétrospectif si l'IFRS Interpretations Committee décidait qu'un changement du taux d'impôt différé est considéré comme un changement de méthode comptable. Le Groupe s'est penché sur cette question au moyen d'une mise en situation dans laquelle l'entité ne se prévalait pas des exemptions offertes par IFRS 1 *Première application des Normes internationales d'information financière*.

Le Groupe s'est penché sur la même question lors de sa réunion du 5 octobre 2017, sauf que dans la mise en situation figurant ci-dessous, l'immobilisation incorporelle provenait d'un regroupement d'entreprises effectué avant l'adoption des IFRS par l'entité.

Mise en situation

- En 2009, l'entité A a acquis l'entité B au moyen d'un achat d'actions et comptabilisé la transaction à titre de regroupement d'entreprises, conformément aux PCGR du Canada en vigueur avant le basculement.
- Au moment de l'acquisition, l'entité A a comptabilisé une marque à titre d'immobilisation incorporelle à durée d'utilité indéterminée, ainsi qu'un passif d'impôt différé correspondant, établi en fonction du recouvrement de l'actif par voie de vente. L'excédent de la contrepartie payée par rapport aux actifs acquis et aux passifs repris lors de l'acquisition a été comptabilisé à titre de goodwill.
- L'entité A a adopté les IFRS le 1^{er} janvier 2011, en prenant comme date de transition le 1^{er} janvier 2010. Elle s'est prévaluée de l'exemption, prévue dans IFRS 1, de l'application

² Publiée dans le numéro de novembre 2016 du bulletin [IFRIC® Update](#) (en anglais seulement).

rétrospective d'IFRS 3 *Regroupements d'entreprises* aux regroupements passés. Elle a continué d'évaluer le passif d'impôt différé sur la marque selon un taux d'impôt supposant que le recouvrement se ferait par voie de vente.

- Par suite de la décision de l'IFRS Interpretations Committee, l'entité a conclu que le taux d'impôt avait changé. Ce changement est considéré comme un changement de méthode comptable donnant lieu à un ajustement rétrospectif.

Question : L'utilisation par l'entité A de l'exemption, prévue dans IFRS 1, de l'application rétrospective d'IFRS 3 aux regroupements d'entreprises passés a-t-elle une incidence sur l'ajustement rétrospectif mentionné dans la mise en situation?

Point de vue A – Oui, l'utilisation de l'exemption empêche l'entité A de comptabiliser l'ajustement rétrospectif dans le goodwill.

Le passif d'impôt différé provenait de la comptabilisation en actif de la marque par suite d'un regroupement d'entreprises effectué avant l'adoption des IFRS par l'entité. Selon le paragraphe C4(b) d'IFRS 1, l'entité qui adopte les IFRS doit « comptabiliser tous les actifs et passifs qui ont été acquis ou repris lors d'un regroupement d'entreprises passé ». Ce paragraphe stipule aussi que l'entité qui adopte les IFRS doit comptabiliser « toute variation en résultant par un ajustement des résultats non distribués (ou, le cas échéant, d'une autre catégorie de capitaux propres), sauf si la variation résulte de la comptabilisation d'une immobilisation incorporelle antérieurement incluse dans le goodwill. »

Les tenants de ce point de vue font remarquer que le changement de méthode comptable devrait être appliqué rétrospectivement à la date de transition aux IFRS de l'entité A. L'ajustement rétrospectif devrait être porté au solde d'ouverture des résultats non distribués, et non au goodwill.

Point de vue B – Non, l'utilisation de l'exemption n'interdit pas à l'entité A de comptabiliser l'ajustement rétrospectif dans le goodwill.

Tout en reconnaissant l'importance de tenir compte des répercussions des choix permis par IFRS 1 sur tout ajustement rétrospectif, les tenants de ce point de vue soulignent que la comptabilisation et l'évaluation des actifs d'impôt différé acquis et des passifs d'impôt différé repris lors d'un regroupement d'entreprises se fondent sur les indications contenues dans IAS 12 *Impôts sur le résultat*, en raison de l'exclusion du champ d'application énoncée au paragraphe 24 d'IFRS 3.

Discussion du Groupe

La plupart des membres du Groupe à s'exprimer sur le sujet sont d'avis que l'utilisation de l'exemption prévue dans IFRS 1 empêche l'entité A de comptabiliser l'ajustement rétrospectif dans le goodwill (point de vue A). À cause du paragraphe C4(b) d'IFRS 1, il y a une nette différence sur le plan comptable entre une entité qui choisit de ne pas retraiter ses regroupements d'entreprises passés et une entité qui ne fait pas ce choix. L'utilisation de l'exemption prévue par IFRS 1 fait du goodwill un solde figé, qui n'est pas appelé à changer, sauf indication contraire d'une autre

disposition transitoire. Cela dit, un des membres du Groupe est d'avis que puisqu'IFRS 1 ne prévoit pas d'exception au titre d'IAS 12, le paragraphe C4(b) d'IFRS 1 ne s'applique pas.

La discussion du Groupe a attiré l'attention sur ce sujet, mettant en lumière celui plus large des répercussions d'IFRS 1 sur les changements de méthodes comptables subséquents. 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].)

LE POINT SUR LES DISCUSSIONS ANTÉRIEURES DU GROUPE

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

Après que le Groupe a discuté de [cette question](#) lors de sa réunion de mai 2017, l'IFRS Interpretations Committee n'a pas pris de décision définitive, et a plutôt soumis la question à l'IASB. Ce dernier a conclu que les dispositions d'IFRS 9 étaient adéquates et qu'aucune autre intervention normalisatrice n'était nécessaire. Pour éclairer cette question, l'IASB a décidé d'inclure la discussion sur la comptabilisation d'une modification ou d'un échange de passifs financiers dans la Base des conclusions d'IFRS 9 *Instruments financiers* à l'occasion de la publication des modifications apportées à cette norme sous le titre *Clauses de remboursement anticipé prévoyant une compensation négative*.

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

Après que le Groupe a discuté de [cette question](#) lors de sa réunion de mai 2017, l'IFRS Interpretations Committee a publié le texte définitif de sa [décision](#) (en anglais seulement). Il est important de noter que la décision indique expressément que les entités n'ont pas à choisir entre IAS 12 *Impôts sur le résultat* et IAS 37 *Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels*. Si une entité considère qu'un montant d'intérêts ou de pénalités à payer ou à recevoir représente des impôts sur le résultat, elle doit y appliquer IAS 12. La décision fait également référence aux discussions précédentes de l'IFRS Interpretations Committee sur ce qui entre dans le champ d'application d'IAS 12. Ces discussions indiquent qu'IAS 12 s'applique aux impôts calculés sur la base du bénéfice imposable, et que le terme « bénéfice imposable » suppose un montant net plutôt qu'un montant brut. Les Canadiens sont invités à s'informer des répercussions que cette décision pourrait avoir sur la pratique au Canada.

IFRS 5 : Abandon ou vente d'un gisement minéral

Lors de sa réunion de septembre 2016, le Groupe a suggéré que le CNC envisage d'attirer l'attention sur [cette question](#) en ce qui a trait à la signification du mot « activité » et à l'interaction avec les dispositions d'IFRS 8 *Secteurs opérationnels*. Le permanent du CNC fait savoir au Groupe que la question a été portée à l'attention du Groupe de travail de CPA Canada sur les IFRS dans le secteur minier, qui a fait ressortir que la question n'était pas suffisamment généralisée pour justifier d'autres mesures.

IFRS 3 et IAS 39 : Répartition du prix de transaction

Lors de la réunion de mai 2017, le permanent du CNC a mentionné au Groupe que le CNC avait soumis [la question](#) à l'IFRS Interpretations Committee en février 2017. Ce dernier a discuté de la question à sa réunion de juin 2017 et relevé deux méthodes possibles de comptabilisation de l'acquisition d'un groupe d'actifs. L'IFRS Interpretations Committee a aussi fait savoir qu'il n'avait obtenu aucun élément indiquant que le résultat de l'application de l'une ou l'autre des deux méthodes aurait une incidence significative sur les chiffres communiqués par les entités. Par conséquent, il a publié une [décision provisoire](#) (en anglais seulement) de ne pas ajouter la question à son programme de travail.

L'IFRS Interpretations Committee discutera des réactions à cette décision provisoire, notamment celle du CNC, lors d'une réunion ultérieure.

IFRS 16 et IAS 34 : Paiements de loyers variables

Lors de sa réunion de mai 2017, le Groupe a recommandé d'aborder [cette question](#) avec le CNC pour déterminer s'il y aurait lieu de la soumettre à l'IASB ou à l'IFRS Interpretations Committee.

Le CNC partage l'avis du Groupe selon lequel les exigences du paragraphe 38(b) d'IFRS 16 et celles du paragraphe B7 d'IAS 34 sont difficiles à concilier. Les permanents du CNC ont reçu l'instruction de surveiller l'évolution de la pratique afin de connaître l'incidence que la question pourrait avoir sur les entités au moment de la première application d'IFRS 16. Le CNC poursuivra ses discussions à ce sujet au cours d'une réunion ultérieure.

AUTRES QUESTIONS

Rappels sur les documents de consultation de l'IASB® et les modifications apportées à IFRS 9

De juin à septembre 2017, l'IASB a publié trois documents de consultation :

Immobilisations corporelles – Produit antérieur à l'utilisation prévue (projet de modification d'IAS 16) Étant donné l'importance de cette question sur les secteurs capitalistiques comme l'industrie minière, le Groupe en a discuté lors de plusieurs réunions (celles de décembre 2014, de mai 2016 et de novembre 2016).	Date limite de réception des commentaires (passée) : le 19 octobre 2017
Méthodes et estimations comptables (projet de modification d'IAS 8)	Date limite de réception des commentaires : le 15 janvier 2018
Définition du terme « significatif » (projet de modification d'IAS 1 et d'IAS 8)	Date limite de réception des commentaires : le 15 janvier 2018

Les Canadiens sont invités à soumettre leurs commentaires à l'IASB et à répondre à l'[exposé-sondage correspondant du CNC](#) sur ces questions avant les dates limites indiquées dans le tableau ci-dessus.

L'IASB a également apporté à la mi-octobre des modifications à IFRS 9, qu'il a publiées sous le titre *Clauses de remboursement anticipé prévoyant une compensation négative*. Ces modifications ont été intégrées à la [Partie I du Manuel de CPA Canada – Comptabilité](#) en date du 1^{er} novembre 2017. Le CNC a collaboré étroitement avec l'IASB afin que la procédure d'entérinement au Canada soit exécutée à temps pour que les entités qui adoptent par anticipation la nouvelle norme sur les instruments financiers puissent les appliquer.

Textes ne faisant pas autorité – IFRS 9, IFRS 15 et IFRS 16

En date du 1^{er} novembre 2017, le CNC avait terminé l'intégration par étapes, dans la [Partie I du Manuel de CPA Canada – Comptabilité](#), de la Base des conclusions de l'IASB sur IFRS 9 *Instruments financiers*, IFRS 15 *Produits des activités ordinaires tirés de contrats conclus avec des clients* et IFRS 16 *Contrats de location*. Ces textes ne faisant pas autorité visent à aider les parties prenantes à mettre les nouvelles normes en application³.

Régimes de retraite et d'avantages sociaux postérieurs à l'emploi

En septembre 2017, le Groupe de travail sur l'amélioration de la mortalité de l'Institut canadien des actuaires a publié son [rapport](#) définitif exposant son analyse du taux d'amélioration de la mortalité de la population canadienne. Ce rapport propose aussi la construction d'une échelle de projection de la mortalité afin de tenir compte de l'amélioration future de la mortalité dans les travaux actuariels au Canada. Les Canadiens sont invités à rester au fait des discussions sur ces questions.

(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].)

SÉANCE À HUIS CLOS

En novembre 2016, le CNC a élargi le mandat du Groupe de manière à ce 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 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).

Documents de consultation de l'IASB

Lors de sa réunion d'octobre 2017, le Groupe a formulé des commentaires à l'intention des permanents de l'IASB sur l'exposé-sondage intitulé [Immobilisations corporelles – Produit antérieur à l'utilisation prévue \(projet de modification d'IAS 16\)](#). Il a aussi commenté l'éventuelle proposition de l'IASB en vue d'abaisser le seuil d'impraticabilité à employer à l'égard de l'application

³ Les exemples illustratifs se rapportant à IFRS 9, à IFRS 15 et à IFRS 16 ainsi que le guide de mise en œuvre d'IFRS 9 ont aussi été ajoutés à la Partie I du *Manuel de CPA Canada – Comptabilité*. Les textes ne faisant pas autorité publiés par l'IASB accompagnent les normes en question, mais n'en font pas partie.

rétrospective des changements volontaires qui font suite à une décision d'ajout au programme de travail.

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

- exposé-sondage de l'IASB intitulé [Définition du terme « significatif » \(projet de modification d'IAS 1 et d'IAS 8\)](#);
- exposé-sondage de l'IASB intitulé [Méthodes et estimations comptables \(projet de modification d'IAS 8\)](#).