

Groupe de discussion sur les IFRS

Compte rendu de la réunion publique du 11 septembre 2014

Le Groupe de discussion sur les IFRS se veut seulement un cadre d'échanges. Il a pour vocation d'aider le Conseil des normes comptables (CNC) à l'égard de l'application des Normes internationales d'information financière (IFRS) au Canada. Les membres du Groupe, qui proviennent d'horizons diversifiés, s'expriment en leur propre nom, et les opinions formulées pendant la réunion ne représentent pas nécessairement celles de l'organisation à laquelle ils appartiennent ni celles du CNC. Les résultats des discussions du Groupe ne constituent pas des prises de position officielles ni des indications faisant autorité.

Le présent document a été préparé par les permanents du CNC, d'après les discussions tenues lors de la réunion du Groupe.

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

(Pour bien comprendre ces discussions ainsi que les opinions exprimées, écoutez les [clips audio](#) [en anglais seulement]).

Questions présentées et traitées lors de la réunion du 11 septembre 2014

[IFRS 3, IAS 16 et IAS 37 : Contrepartie éventuelle dans l'achat d'actifs](#)

[IFRS 3, IFRS 15, IAS 18 et IAS 37 : Contrepartie éventuelle dans la vente d'actifs](#)

[IFRS 1 : États financiers détachés](#)

[IAS 19 et IAS 21 : Profits et pertes de change sur les obligations au titre des régimes de retraite à prestations définies](#)

[IAS 19 : Compte d'impôt remboursable relatif à une convention de retraite](#)

[IAS 32, IAS 33 et IFRIC 17 : Programmes de réinvestissement des dividendes](#)

[Informations à fournir sur les engagements contractuels](#)

[IFRS 9 et IAS 39 : Actions accréditatives assorties de bons de souscription d'actions](#)

[IAS 33 : Conventions d'entiercement d'actions](#)

[IFRS 11 : Questions d'application et processus suivi par l'IFRS Interpretations Committee](#)

Le point sur les discussions antérieures du Groupe

IFRIC 21 : Droits ou taxes

Autres questions

IFRS 9 : Instruments financiers

IFRS 15 : Produits des activités ordinaires tirés de contrats conclus avec des clients

IAS 16 : Comptabilisation du produit et des coûts des tests des immobilisations corporelles

QUESTIONS PRÉSENTÉES ET TRAITÉES LORS DE LA RÉUNION DE SEPTEMBRE

IFRS 3, IAS 16 et IAS 37 : Contrepartie éventuelle dans l'achat d'actifs

IFRS 3 *Regroupements d'entreprises* indique clairement que, dans un regroupement d'entreprises, une contrepartie éventuelle doit être évaluée à la juste valeur et être comptabilisée comme si elle faisait partie du coût d'acquisition. Les IFRS ne contiennent toutefois pas d'indications explicites sur la comptabilisation d'une contrepartie éventuelle lorsque les actifs acquis ne constituent pas une entreprise, au sens donné à ce terme dans IFRS 3.

Mise en situation :

L'Entité A acquiert un ou plusieurs actifs qui ne constituent pas une entreprise. Il s'agit d'immobilisations corporelles qui seront comptabilisées conformément à IAS 16 *Immobilisations corporelles*. Au moment de l'achat, l'Entité A verse au vendeur une contrepartie en trésorerie et convient de lui verser dans un an des sommes supplémentaires fondées sur une combinaison de facteurs, notamment la capacité de l'Entité A d'atteindre certains seuils de production au moyen des actifs et la rentabilité de ses activités.

Question : Comment l'Entité A doit-elle comptabiliser la contrepartie éventuelle à payer?

Point de vue A – La contrepartie éventuelle à payer doit être évaluée à la juste valeur et comptabilisée comme si elle faisait partie du coût d'acquisition.

Selon IAS 16, les immobilisations corporelles doivent initialement être comptabilisées au coût. Le coût est défini comme étant le montant en équivalents de trésorerie payé au moment de l'achat, lequel, pourrait-on faire valoir, comprend l'engagement contractuel de verser une contrepartie éventuelle. Comme il est indiqué dans IFRS 3, une contrepartie éventuelle répond souvent à la définition d'un instrument financier dans le contexte d'un regroupement d'entreprises. Ce serait également le cas d'une contrepartie éventuelle dont il a été convenu contractuellement dans le contexte d'un achat d'actifs. Suivant ce raisonnement, il serait approprié de comptabiliser une contrepartie éventuelle à payer à sa juste valeur au moment de l'acquisition. Manifestement, une part considérable de jugement peut être requise pour déterminer cette juste valeur, car il faut tenir compte de la probabilité que la contrepartie éventuelle soit versée en définitive, mais cet élément d'incertitude ne change rien au fait qu'il existe un instrument financier et que celui-ci doit être comptabilisé comme faisant partie du coût du ou des actifs acquis.

Point de vue B – La contrepartie éventuelle à payer doit être évaluée et comptabilisée à un autre moment (par exemple, lorsque les conditions dont elle est assortie sont remplies).

En 2013, l'IASB s'est penché sur un document de l'IFRS Interpretations Committee intitulé [Variable Payments for the Separate Acquisition of Property, Plant and Equipment and Intangible Assets](#). Deux options sont proposées dans ce document, en l'occurrence une option qui cadre avec le point de vue A ci-dessus, et une option qui reflète le point de vue que les paiements de contrepartie éventuelle qui dépendent des actions de l'acheteur ne répondent pas à la définition d'un passif financier tant que ces actions n'ont pas été exécutées. Par exemple, dans la mise en situation décrite plus haut, l'Entité A ne versera pas de contrepartie éventuelle si elle fait le choix de ne pas atteindre les seuils de production établis. Autrement dit, elle exerce un contrôle sur la situation et peut agir de manière à ne pas avoir à verser cette contrepartie.

Ce point de vue est compatible avec les principes qui sous-tendent IAS 37 *Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels*. Selon IAS 37, seules les obligations qui résultent d'événements passés existant indépendamment d'actions futures de l'entité sont comptabilisées comme des provisions. Le montant comptabilisé en provision est la meilleure estimation de la dépense nécessaire à l'extinction de l'obligation.

Point de vue C – Les indications des IFRS n'étant pas claires, le choix de la méthode comptable doit être laissé à l'entité.

Les IFRS contiennent très peu d'indications sur le sujet, et l'IFRS Interpretations Committee n'a pas réussi à dégager de consensus sur la question. En juillet 2013, l'IASB a fait remarquer que la question des paiements variables serait abordée dans le cadre des projets portant sur les contrats de location et sur le cadre conceptuel, et conclu qu'elle devrait être examinée de nouveau après la tenue des nouvelles délibérations sur les propositions de l'exposé-sondage relatif aux contrats de location publié en mai 2013.

Comptabilisation ultérieure des variations d'une contrepartie éventuelle

Une deuxième question a été soulevée afin de déterminer le traitement comptable ultérieur des variations d'une contrepartie éventuelle. Diverses possibilités ont été présentées dans la mise en situation, selon le point de vue adopté à l'égard de la question initiale.

Discussion du Groupe

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

Certains membres du Groupe indiquent que le point de vue A pourrait être justifié en invoquant les indications contenues dans IAS 39 *Instruments financiers* en ce qui concerne les passifs financiers qui se caractérisent par une variabilité sur le plan des paiements. D'autres membres du Groupe font observer qu'il est difficile de faire abstraction de la contrepartie éventuelle dans une acquisition d'actifs lorsque les faits et circonstances s'apparentent de près à un regroupement d'entreprises. Dans ce cas, on peut se reporter aux indications d'IFRS 3 par analogie. Certains membres se demandent si, dans les faits, un acheteur pourrait vraiment faire le choix de ne pas atteindre les seuils de production établis (c.-à-d. s'il y aurait des pénalités importantes) et font observer que le vendeur aurait pris en considération la probabilité que la contrepartie éventuelle lui soit versée lorsqu'il a établi le prix d'acquisition.

Certains membres du Groupe indiquent que, lorsque IFRS 3 a été élaborée, elle visait à traiter de la comptabilisation d'un passif éventuel pris en charge dans un regroupement d'entreprises à la date d'acquisition. Cet argument irait dans le sens du point de vue B. Contrairement à IAS 37, IFRS 3 permet la comptabilisation d'un passif éventuel, même s'il n'est pas probable qu'une sortie de ressources représentatives d'avantages économiques soit nécessaire pour éteindre l'obligation. La mise en situation décrite n'entre toutefois pas dans le champ d'application d'IFRS 3, car les actifs acquis ne constituent pas une entreprise. La comptabilisation et l'évaluation de la contrepartie éventuelle doivent donc se faire conformément à IAS 37.

D'autres membres du Groupe font remarquer que le point de vue C pourrait également être justifié, car la discussion de l'IFRS Interpretations Committee sur la question a amené des parties prenantes à penser qu'il existe un choix de méthode à faire quant à la comptabilisation des paiements variables. La nécessité économique est également un facteur à ne pas négliger pour déterminer si la contrepartie doit être comptabilisée comme un passif financier ou comme une éventualité.

De nombreux membres du Groupe estiment que le traitement comptable devrait dépendre des spécificités de la mise en situation et qu'aucun des points de vue ne peut être écarté d'emblée.

Le Groupe a recommandé que le CNC suive l'analyse que l'IASB fera de cette question dans ses projets sur les contrats de location et le cadre conceptuel avant de déterminer s'il convient de prendre d'autres mesures.

IFRS 3, IFRS 15, IAS 18 et IAS 37 : Contrepartie éventuelle dans la vente d'actifs

IFRS 3 *Regroupements d'entreprises* indique clairement que, dans un regroupement d'entreprises, une contrepartie éventuelle doit être évaluée à la juste valeur et comptabilisée comme si elle faisait partie du coût d'acquisition. Les IFRS ne contiennent toutefois pas d'indications explicites sur la comptabilisation d'une contrepartie éventuelle lorsque les actifs acquis ne constituent pas une entreprise, au sens donné à ce terme dans IFRS 3, ni sur la comptabilisation d'une contrepartie éventuelle du point de vue du vendeur.

Mise en situation :

L'Entité A vend à l'Entité B un ou plusieurs actifs qui ne constituent pas une entreprise. Il s'agit d'immobilisations corporelles qui seront comptabilisées conformément à IAS 16 *Immobilisations corporelles*. Au moment de l'achat, l'Entité B verse à l'Entité A une contrepartie en trésorerie et convient de lui verser dans un an des sommes supplémentaires fondées sur une combinaison de facteurs, notamment la capacité de l'Entité B d'atteindre certains seuils de production au moyen des actifs et la rentabilité de ses activités.

Question : Comment l'Entité A doit-elle comptabiliser la contrepartie éventuelle à recevoir?

Point de vue A – La contrepartie éventuelle à recevoir doit être évaluée à la juste valeur et comptabilisée comme si elle faisait partie du produit de la vente des actifs.

Selon IAS 18 *Produits des activités ordinaires*, les produits des activités ordinaires doivent être comptabilisés à la juste valeur de la contrepartie reçue ou à recevoir. L'entente contractuelle suivant laquelle l'acheteur s'est engagé à verser des sommes supplémentaires fait partie de la contrepartie à recevoir.

Comme il est indiqué dans IFRS 3, une contrepartie éventuelle répond souvent à la définition d'un instrument financier dans le contexte d'un regroupement d'entreprises. Ce serait également le cas d'une contrepartie éventuelle dont il a été convenu contractuellement dans le contexte d'une vente d'actifs. Suivant ce raisonnement, il serait approprié de comptabiliser une contrepartie éventuelle à recevoir à sa juste valeur au moment de la vente. Manifestement, une part considérable de jugement peut être requise pour déterminer cette juste valeur, car il faut tenir compte de la probabilité que la contrepartie éventuelle soit versée en définitive, mais cet élément d'incertitude ne change rien au fait qu'il existe un instrument financier et que celui-ci doit être comptabilisé comme faisant partie du produit de la vente des actifs.

Point de vue B – La contrepartie éventuelle à recevoir doit être évaluée et comptabilisée à un autre moment (par exemple lorsque les conditions dont elle est assortie sont remplies).

En partant des principes d'IAS 37 *Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels*, on pourrait avancer qu'une contrepartie à recevoir s'apparente à un actif éventuel, et donc que, conformément au paragraphe 31 d'IAS 37, elle ne devrait pas être comptabilisée.

Par ailleurs, l'IASB s'est penché en 2013 sur un document de l'IFRS Interpretations Committee intitulé [Variable Payments for the Separate Acquisition of Property, Plant and Equipment and Intangible Assets](#). Deux options sont proposées dans ce document, en l'occurrence une option qui cadre avec le point de vue A ci-dessus, et une option qui reflète le point de vue que les paiements de contrepartie éventuelle qui dépendent des actions de l'acheteur ne répondent pas à la définition d'un passif financier tant que ces actions n'ont pas été exécutées. Les tenants du point de vue B pourraient s'inspirer du raisonnement sous-jacent à cette dernière option pour conclure que, s'il n'y a pas de passif pour l'acheteur, alors il n'y a pas d'actif pour le vendeur.

Point de vue C – Les indications des IFRS n'étant pas claires, le choix de la méthode comptable doit être laissé à l'entité.

Les IFRS contiennent très peu d'indications sur le sujet, et l'IFRS Interpretations Committee n'a pas réussi à dégager de consensus sur une question similaire, à savoir si l'acheteur a un passif lorsqu'il existe des paiements variables au titre de l'acquisition d'immobilisations corporelles ou incorporelles hors du cadre d'un regroupement d'entreprises. En juillet 2013, l'IASB a fait remarquer que la question des paiements variables serait abordée dans le cadre des projets portant sur les contrats de location et sur le cadre conceptuel, et conclu qu'elle devrait être examinée de nouveau après la tenue des nouvelles délibérations sur les propositions de l'exposé-sondage relatif aux contrats de location publié en mai 2013.

La notion de contrepartie éventuelle est abordée dans la nouvelle IFRS 15 *Produits des activités ordinaires tirés de contrats conclus avec des clients*. Selon IFRS 15, le montant des produits des activités ordinaires comptabilisé doit refléter la contrepartie que l'entité s'attend à recevoir, y compris les paiements variables s'il est hautement probable que le dénouement ultérieur de l'incertitude relative à la contrepartie variable ne donnera pas lieu à un ajustement à la baisse important du montant comptabilisé. Il est toutefois difficile d'établir si ces indications en matière d'évaluation vont dans le sens des indications moins explicites d'IAS 18 en ce qui concerne la contrepartie à recevoir.

Discussion du Groupe

Les membres du Groupe expriment des points de vue diversifiés sur cette question.

Certains membres du Groupe appuient le point de vue B car, selon eux, une contrepartie éventuelle à recevoir est un actif éventuel et ne doit donc pas être comptabilisée dans les états financiers. Un membre du Groupe souligne que, lorsqu'une entrée d'avantages économiques est quasiment certaine, l'actif n'est plus considéré comme un actif éventuel, mais bien comme un actif pouvant être comptabilisé. Cela semble toutefois aller à l'encontre des indications d'IFRS 15, suivant lesquelles la comptabilisation a lieu lorsqu'il est « hautement probable » que le dénouement ultérieur de l'incertitude relative à la contrepartie variable ne donnera pas lieu à un ajustement à la baisse important du montant cumulé des produits des activités ordinaires comptabilisés. Certains membres du Groupe mettent en question l'applicabilité d'IFRS 15, car la norme traite des produits des activités ordinaires tirés de contrats conclus avec des clients. Il est également soulevé qu'IFRS 15 n'entre en vigueur qu'à compter du 1^{er} janvier 2017, même si l'application anticipée est permise.

Les membres du Groupe qui appuient le point de vue A soulignent que la transaction répond à la définition d'un actif car, ayant été convenue contractuellement, la contrepartie éventuelle est un instrument financier. Il existe toutefois une incertitude relative à la mesure lorsqu'on craint que le vendeur ne reçoive pas cette contrepartie éventuelle. Il faut appliquer les principes d'IAS 18 pour déterminer la probabilité que le produit des activités ordinaires soit reçu et établir s'il peut être évalué de façon fiable. Certains membres du Groupe indiquent que, si la prise en compte de l'incertitude relative à la mesure débouche sur une valeur de zéro, les points de vue A et B donnent le même résultat. Les indications d'IAS 16 en ce qui concerne la décomptabilisation d'un actif pourraient également être pertinentes. Les circonstances dans lesquelles des risques et avantages ont été transférés et où il existe un droit contractuel de recevoir des flux de trésorerie à une date future peuvent donner lieu à la comptabilisation d'un profit ou d'une perte sur la vente de l'actif.

Un membre du Groupe appuie le point de vue C car, lorsque les IFRS ne sont pas claires ou que les indications existantes sont contradictoires, les entités doivent choisir une méthode comptable qui sera appliquée uniformément. Certains membres du Groupe soulignent qu'il ne s'agit peut-être pas tant d'effectuer un choix de méthode comptable que de procéder à une analyse plus minutieuse des faits et des circonstances. Les entités qui concluent des opérations à l'égard desquelles il n'existe pas d'indications explicites dans les IFRS doivent faire mention de la méthode comptable appliquée dans les notes afférentes à leurs états financiers.

Le Groupe recommande que le CNC suive les activités de l'[IASB/FASB Joint Transition Resource Group for Revenue Recognition](#) pour déterminer s'il pourrait y avoir lieu d'inscrire ce type de question à son ordre du jour. Il a également indiqué qu'il pourrait être utile, lors d'une réunion future, que le Groupe tente de déterminer s'il existe, au Canada, des types courants d'opérations donnant lieu à des produits des activités ordinaires qui se trouvent dans une zone grise, en ce sens qu'il est difficile de déterminer si elles entrent ou non dans le champ d'application d'IFRS 15.

IFRS 1 : États financiers détachés

Les IFRS ne contiennent pas d'indications portant expressément sur la préparation des états financiers détachés. On trouve toutefois dans le *Cadre conceptuel de l'information financière* et d'autres normes des informations qui peuvent s'avérer pertinentes aux fins de la préparation de ce type d'états financiers.

Mise en situation :

L'Entité ABC compte procéder à la scission d'une de ses lignes d'activité qui n'est pas un sous-groupe sur le plan juridique et elle doit préparer les états financiers de celle-ci. La date de transition aux IFRS de l'Entité ABC est le 1^{er} janvier 2010, et cette ligne d'activité faisait partie des activités de l'Entité ABC à cette date. Les états financiers détachés de la ligne d'activité sont préparés pour les exercices clos en décembre 2014 et 2013.

Aux fins de la présente discussion, les états financiers détachés sont les états financiers d'une ou de plusieurs composantes d'une entité plus vaste qui ne font pas partie d'un sous-groupe sur le plan juridique. Nous prendrons pour hypothèse que les états financiers seront établis conformément aux IFRS et que, par le fait même, ils comprendront une déclaration de conformité aux IFRS, telles qu'elles sont publiées par l'IASB. La discussion ne traitera pas des aspects de la réglementation qui doivent être pris en considération lorsque des états financiers sont inclus dans un document déposé auprès des autorités de réglementation.

Question : Peut-on appliquer IFRS 1 Première application des Normes internationales d'information financière aux états financiers détachés de la ligne d'activité si l'Entité ABC se conforme déjà pleinement aux IFRS?

Point de vue A – Oui, on peut appliquer IFRS 1.

Les états financiers à usage général d'une nouvelle entité comptable peuvent être préparés conformément aux dispositions d'IFRS 1. Aux termes du paragraphe 3(d) d'IFRS 1, les états financiers détachés seraient considérés comme les premiers états financiers IFRS de la ligne d'activité (c.-à-d. la nouvelle entité comptable), celle-ci n'ayant pas présenté d'états financiers distincts de ceux de l'Entité ABC pour les périodes précédentes.

Ce point de vue prend également appui sur l'exemption prévue au paragraphe D16 d'IFRS 1, laquelle s'applique lorsqu'une filiale bascule aux IFRS après sa société mère. Cette exemption peut être envisagée comme la confirmation qu'une filiale peut appliquer IFRS 1 même si elle était incluse dans les états financiers consolidés lors de la transition aux IFRS de la société mère. Bien que la ligne d'activité dont il est question dans la mise en situation ne soit pas une filiale de l'Entité ABC du point de vue juridique, elle est néanmoins contrôlée par l'Entité ABC jusqu'à ce qu'elle soit vendue ou fasse l'objet d'une scission en faveur de tiers.

Point de vue B – Non, on ne peut pas appliquer IFRS 1.

On pourrait soutenir que les états financiers détachés ne sont pas préparés lors d'une première application des IFRS, car l'entité comptable est issue d'une entité qui a déjà basculé aux IFRS. Les états financiers détachés ne sont donc pas à strictement parler ceux d'un nouvel adoptant. De plus, puisque les IFRS ne définissent pas le terme « entité », on pourrait soutenir qu'une composante d'une entité qui n'est pas un sous-groupe sur le plan juridique n'est pas une entité au sens d'IFRS 1¹. L'exemption prévue au

¹ Il est à noter que l'exposé-sondage intitulé *Cadre conceptuel de l'information financière – L'entité comptable* publié par l'IASB en mars 2010 traite du concept d'entité comptable et précise les circonstances dans lesquelles une partie d'une entité peut être considérée comme une entité comptable.

paragraphe D16 ne serait donc pas pertinente, car elle s'applique aux filiales, aux entreprises associées et aux coentreprises qui, elles, sont des entités.

Point de vue C – Pour déterminer si IFRS 1 s'applique à des états financiers détachés, il faut tenir compte des faits et des circonstances.

Dans un cas comme celui qui nous intéresse, c'est-à-dire lorsque la composante pour laquelle des états financiers détachés sont préparés n'est pas sur le plan juridique un sous-groupe de l'entité plus vaste, on ne peut établir si les dispositions d'IFRS 1 s'appliquent sans avoir déterminé si les faits et les circonstances nous permettent de conclure qu'une nouvelle entité comptable a été créée. Pour ce faire, il faut tenir compte de plusieurs facteurs, comme la question de savoir si les états financiers détachés ont nécessité des ajustements tels que des répartitions des coûts du siège social, une répartition des actifs communs ou la création de comptes intragroupe.

Discussion du Groupe

La majorité des membres du Groupe appuient le point de vue A, à savoir qu'il faut appliquer IFRS 1. En outre, certains membres du Groupe font remarquer qu'IFRS 1 doit être appliquée si la nouvelle entité comptable n'a pas présenté d'états financiers IFRS dans les périodes antérieures. Certains membres du Groupe notent que, même si IFRS 1 est appliquée, l'utilisation des valeurs comptables de la société mère serait permise selon le paragraphe D16 d'IFRS 1. Un membre du Groupe souligne que, dans certains ressorts territoriaux, l'application d'IFRS 1 est explicitement interdite dans des circonstances telles que celles qui sont énoncées dans la mise en situation.

D'autres membres du Groupe se disent en faveur du point de vue B, précisant qu'IFRS 1 est censée aider les entités à basculer de leur ancien référentiel comptable aux IFRS. Si l'information historique de l'entité est déjà comptabilisée conformément aux IFRS, il y a lieu de mettre en doute la pertinence d'appliquer IFRS 1. Un membre du Groupe souligne que, si on se projette dans un avenir où toutes les entités appliquent les IFRS depuis plusieurs années, l'application d'IFRS 1 aux états financiers détachés produirait d'étranges résultats.

L'un des membres du Groupe estime que le point de vue C pourrait être justifié, car il faut analyser les faits et circonstances pour déterminer si une nouvelle entité comptable a été créée.

Si IFRS 1 est appliquée, la plupart des membres du Groupe sont d'avis que toutes les exigences de la norme doivent être appliquées, y compris, par exemple, celles qui concernent la présentation de l'état de la situation financière d'ouverture. Une exception pourrait être envisageable en ce qui a trait à l'exigence de fournir des rapprochements avec le référentiel comptable antérieur, laquelle pourrait ne pas être applicable dans le cas d'états financiers détachés qui n'ont pas de pendants selon un référentiel comptable antérieur.

La discussion du Groupe permet d'attirer l'attention sur cette question. Aucune autre mesure n'est recommandée à l'égard de cette question.

IAS 19 et IAS 21 : Profits et pertes de change sur les obligations au titre des régimes de retraite à prestations définies

IAS 19 *Avantages du personnel* exige que l'entité réévalue régulièrement le solde net des obligations au titre des prestations définies, mais elle ne renferme pas d'indications explicites sur le traitement des profits et pertes sur le passif (l'actif) net au titre des prestations définies qui découlent de la conversion des monnaies étrangères.

Mise en situation :

- Une entité canadienne qui exerce ses activités dans le secteur pétrogazier offre aux membres de son personnel au Canada un régime à prestations définies payable en dollars canadiens.
- Les actifs du régime se composent d'instruments d'emprunt et de capitaux propres, ainsi que d'actifs financiers tels que des biens immobiliers. Les instruments d'emprunt sont libellés en dollars canadiens ou en dollars américains, et les instruments de capitaux propres et les biens immobiliers comprennent des actifs canadiens et américains.
- L'entité a établi que sa monnaie fonctionnelle est le dollar américain.

Les faits ci-dessus sont envisagés dans le contexte à la fois d'un régime par capitalisation et d'un régime sans capitalisation.

Question 1 : Les profits et pertes de change résultant de la conversion de l'obligation au titre des prestations définies dans la monnaie fonctionnelle du promoteur doivent-ils être comptabilisés en résultat net ou en autres éléments du résultat global?

Question 2 : Les facteurs à prendre en considération varient-ils selon que le régime est un régime par capitalisation ou un régime sans capitalisation?

Scénario 1 – Régime sans capitalisation.

Point de vue 1A – Les profits et pertes de change doivent être comptabilisés en résultat net.

Selon le paragraphe 28 d'IAS 21 *Effets des variations des cours des monnaies étrangères*, les écarts de change résultant de la conversion d'éléments monétaires doivent être comptabilisés en résultat net de la période pendant laquelle ils surviennent². Le paragraphe 16 d'IAS 21 donne à titre d'exemple d'éléments monétaires les « retraites et autres avantages du personnel qui doivent être réglés en numéraire ».

Les écarts de change résultent de la conversion du passif monétaire et non pas d'une variation de l'hypothèse actuarielle utilisée pour déterminer le coût final des avantages postérieurs à l'emploi pour l'entité. Le paragraphe 83 d'IAS 19 exige que le taux d'actualisation utilisé pour déterminer la valeur actualisée de l'obligation au titre des prestations définies soit déterminé par référence au taux de rendement des obligations d'entreprise ou d'État qui sont libellées dans la même monnaie que les obligations au titre des avantages postérieurs à l'emploi. Le paragraphe 75 d'IAS 19 exige en outre que les hypothèses actuarielles soient mutuellement compatibles. Autrement dit, IAS 19 exige que l'entité calcule la

² Une exception est prévue dans le cas des écarts de change afférents à un élément monétaire qui fait partie de l'investissement net dans un établissement à l'étranger détenu par l'entité présentant l'information financière.

valeur actualisée de l'obligation au titre des prestations définies en utilisant la monnaie dans laquelle les paiements de prestations définies sont libellés (soit la monnaie de paiement).

Si la valeur actualisée de l'obligation au titre des prestations définies est déterminée dans la monnaie dans laquelle le paiement ultime sera effectué, la conversion de l'obligation au titre des prestations définies dans la monnaie fonctionnelle du promoteur est exclue du champ d'application d'IAS 19 et entre plutôt dans celui d'IAS 21. Conformément à IAS 21, les profits et pertes résultant de la conversion dans la monnaie fonctionnelle du promoteur de l'obligation au titre des prestations définies libellée dans la monnaie de paiement doivent être comptabilisés en résultat net, car l'obligation au titre des prestations définies est classée en tant qu'élément monétaire.

Point de vue 1B – Les profits et pertes de change doivent être comptabilisés en autres éléments du résultat global.

Bien qu'IAS 19 ne mentionne pas explicitement que les cours de change font partie des hypothèses actuarielles, il s'agit manifestement d'une variable qui, à la manière des hypothèses actuarielles, déterminera le coût final des avantages postérieurs à l'emploi. En conséquence, à l'instar des écarts actuariels, les écarts de change résultant de la conversion de l'obligation au titre des prestations définies dans la monnaie fonctionnelle du promoteur devraient être comptabilisés en autres éléments du résultat global.

Ce traitement est compatible avec le point de vue que l'élimination des choix de méthodes comptables qui étaient offerts dans la version précédente d'IAS 19 ne devrait pas avoir d'incidence sur la comptabilisation des profits et pertes de change qui s'apparentent à des écarts actuariels. Auparavant, les entités pouvaient choisir de comptabiliser leurs écarts actuariels immédiatement en résultat net ou en autres éléments du résultat global, ou selon une approche de comptabilisation différée en résultat net (soit la méthode dite du « corridor » ou l'utilisation systématique d'une méthode de comptabilisation en résultat net plus rapide). Aucune distinction n'était établie entre les variations de change et les écarts actuariels (les deux étant considérés comme des facteurs entrant dans la détermination de l'obligation au titre des prestations définies).

L'application de la méthode du « corridor » (ou l'utilisation systématique d'une autre méthode) aurait pour effet de différer la comptabilisation des profits et pertes de change en résultat net, un peu comme dans le cas des écarts actuariels. Comme la révision d'IAS 19 n'a pas modifié le traitement des variations de change comme telles, la comptabilisation des profits et pertes de change devrait continuer de se faire selon les mêmes principes que les écarts actuariels.

Point de vue 1C – L'entité peut choisir de comptabiliser les profits et pertes de change en résultat net ou en autres éléments du résultat global.

Les deux points de vue, soit 1A et 1B, se défendent. On pourrait permettre aux entités de choisir entre ces deux méthodes comptables.

Discussion du Groupe

La majorité des membres du Groupe appuient la comptabilisation des profits et pertes de change en résultat net (point de vue 1A), mais certains membres se demandent si cette approche fournirait

l'information la plus utile aux utilisateurs des états financiers, car la plus grande part de la variation du passif net au titre des prestations définies est comptabilisée en autres éléments du résultat global. Les membres du Groupe soulignent que la conversion du passif net au titre des prestations définies dans la monnaie fonctionnelle de l'entité entre dans le champ d'application d'IAS 21, et non pas d'IAS 19.

Les membres du Groupe sont d'avis que, même s'il existe des indications claires sur cette question, leur discussion permet d'attirer l'attention sur le problème. Le Groupe ne recommande pas d'autres mesures à l'égard de cette question.

Scénario 2 – Régime par capitalisation.

Point de vue 2A – Les profits et pertes de change sur le passif (l'actif) net au titre des prestations définies doivent être comptabilisés en résultat net.

Aux termes d'IAS 19, il semblerait approprié d'envisager le passif (l'actif) net au titre des prestations définies comme une unité de comptabilisation distincte, en raison de la façon dont cet élément est présenté dans l'état de la situation financière et dont la charge d'intérêts nets correspondante est calculée. Bien qu'on puisse trouver des éléments non monétaires parmi les actifs d'un régime par capitalisation, les tenants de ce point de vue interprètent le paragraphe 16 d'IAS 21 comme signifiant que le passif (l'actif) net au titre des prestations définies doit être considéré comme un élément monétaire. Ils en concluent ainsi, comme les tenants du point de vue 1A, que les profits et pertes de change devraient être comptabilisés conformément au paragraphe 28 d'IAS 21.

Il faut donc faire appel à une approche en deux étapes, suivant laquelle les actifs du régime sont d'abord convertis dans la monnaie dans laquelle les paiements de prestations sont libellés. Cette conversion constitue une réévaluation selon IAS 19 et est incluse dans les autres éléments du résultat global. Le passif (l'actif) au titre des prestations définies est ensuite converti dans la monnaie fonctionnelle du promoteur, et les profits et pertes résultant de cette conversion sont comptabilisés en résultat net.

Point de vue 2B – Les profits et pertes de change sur le passif (l'actif) net au titre des prestations définies doivent être comptabilisés en autres éléments du résultat global.

Les tenants de ce point de vue estiment que le traitement comptable doit être le même, que le régime soit capitalisé ou non. Dans cette perspective, le cours de change est une hypothèse actuarielle qui sert à déterminer aussi bien les actifs du régime que les obligations au titre des prestations définies.

Certains estiment que ce traitement est plus facile à justifier dans le cas d'un régime par capitalisation, car le risque de conflit avec le paragraphe 16 d'IAS 21 est plus faible. IAS 21 précise que la principale caractéristique d'un élément monétaire est qu'il confère un droit de recevoir (ou impose une obligation de livrer) un nombre déterminé ou déterminable d'unités monétaires et fournit à titre d'exemple d'éléments monétaires les « retraites et autres avantages du personnel qui doivent être réglés en numéraire ». Il y a toutefois lieu de se demander si un régime par capitalisation peut véritablement être considéré comme un élément monétaire, surtout s'il s'agit d'un régime à prestations définies dont les actifs comprennent des éléments non monétaires (par exemple, des instruments de capitaux propres et des placements immobiliers). Les indications fournies dans IAS 21 ne sont pas assez claires pour déterminer si :

- le montant net doit être considéré comme une obligation ou une créance monétaire nette du régime;

- la valeur des éléments bruts de ce montant net (c.-à-d. l'obligation au titre des prestations définies, les actifs monétaires et les actifs non monétaires) pour le promoteur doit être établie en évaluant les éléments monétaires séparément des éléments non monétaires; ou
- le montant net doit, dans ce cas, être considéré comme un élément non monétaire.

Vu l'absence d'indications claires, ce point de vue offre l'avantage de ne pas entrer en contradiction avec le paragraphe 16 d'IAS 21.

Point de vue 2C – Les profits et pertes de change sur les composantes sous-jacentes du passif (de l'actif) net au titre des prestations définies doivent être comptabilisés en résultat net ou en autres éléments du résultat global, selon la nature de chaque composante.

Les tenants de ce point de vue estiment qu'il faut appliquer IAS 21 en procédant à une analyse minutieuse du passif (de l'actif) net au titre des prestations définies et en comptabilisant les profits et pertes de change sur les diverses composantes de ce passif (cet actif) selon le traitement préconisé pour chacune compte tenu de leur nature (monétaire ou non monétaire dans le cas des actifs du régime et monétaire dans le cas des obligations au titre des prestations définies).

Aux termes d'IAS 21, les profits et pertes de change sur les actifs monétaires du régime et sur l'obligation monétaire au titre des prestations définies seraient comptabilisés en résultat. En ce qui concerne les actifs non monétaires du régime, IAS 19 exige qu'ils soient évalués à leur juste valeur et, les paragraphes 23(c) et 30 d'IAS 21, que les profits et pertes de change ne soient comptabilisés en résultat net que lorsque des profits et pertes de réévaluation sont comptabilisés en résultat net. Or, selon IAS 19, ces profits et pertes de réévaluation sont comptabilisés en partie en résultat net par la voie de la charge d'intérêts nets, et en partie en autres éléments du résultat global.

Il va sans dire que cette approche n'est pas la plus simple sur le plan comptable et qu'elle pourrait être très difficile à appliquer ou à expliquer aux utilisateurs des états financiers.

Point de vue 2D – La comptabilisation des profits et pertes de change doit faire l'objet d'un choix de méthode comptable entre la comptabilisation en résultat net et en autres éléments du résultat global.

Puisque chacun des points de vue 2A, 2B et 2C se défendent, le choix de la méthode comptable pourrait être laissé aux entités.

Discussion du Groupe

La majorité des membres du Groupe appuient également la comptabilisation des profits et pertes de change en résultat net (point de vue 2A) pour les régimes par capitalisation. Certains membres concèdent qu'on pourrait décomposer l'actif ou le passif net au titre des prestations définies en ses composantes sous-jacentes. Dans la mesure où certains actifs du régime ne sont pas monétaires, une partie des écarts de conversion pourrait être attribuée aux autres éléments du résultat global. Cette approche pourrait être considérée comme une solution de rechange, mais son coût de mise en œuvre serait élevé et le calcul requis serait complexe. L'un des membres du Groupe indique que dans le scénario présenté, il faudrait également prendre en considération les conséquences de l'application d'un test de plafonnement de l'actif.

Les membres du Groupe sont d'avis que, même s'il existe des indications claires sur cette question, leur discussion permet d'attirer l'attention sur le problème. Le Groupe ne recommande pas d'autres mesures à l'égard de cette question.

IAS 19 : Compte d'impôt remboursable relatif à une convention de retraite

Aux termes d'une convention de retraite (CR), un employeur verse à un dépositaire des cotisations qui sont détenues en fiducie et sont investies, le produit étant ultérieurement distribué au membre du personnel lorsqu'il prend sa retraite. Les cotisations versées à la fiducie créée aux fins de la convention de retraite sont assujetties à un impôt remboursable – pour chaque dollar investi, un dollar doit être remis à l'Agence du revenu du Canada (ARC). Les sommes remises à l'ARC sont déposées dans un compte d'impôt remboursable qui ne porte pas intérêt pour être versées ultérieurement au même rythme que le versement des prestations – pour chaque tranche de 2 \$ de prestations versées par la fiducie, un montant de 1 \$ est remboursé à la fiducie à partir du compte d'impôt remboursable.

Si la fiducie est liquidée alors qu'il reste encore un solde dans le compte d'impôt remboursable et que l'employeur a droit à l'excédent en cas de liquidation, l'ARC versera le paiement final directement à l'employeur. Par exemple :

- Un employeur verse une cotisation de 50 \$ à la fiducie créée aux fins de la convention de retraite, ce qui l'oblige du coup à remettre une somme de 50 \$ à l'ARC.
- Le montant initial de 50 \$ est investi dans des actifs portant intérêt; la somme remise à l'ARC est déposée dans un compte d'impôt remboursable affichant un taux de rendement de 0 %.
- Lorsque des prestations de retraite sont versées au bénéficiaire, le fiduciaire a droit à un remboursement versé à partir du compte d'impôt remboursable. Le fiduciaire reçoit ainsi 1 \$ provenant du compte d'impôt remboursable pour chaque tranche de 2 \$ de prestations versées au bénéficiaire.

Les actifs du régime sont détenus par une entité juridiquement distincte de l'entité présentant l'information financière et ayant pour seul but le paiement ou la capitalisation d'avantages du personnel. Puisque la convention de retraite est considérée comme un régime de retraite aux termes d'IAS 19 *Avantages du personnel*, les actifs du régime sont évalués à la juste valeur et le promoteur du régime comptabilise une charge égale aux intérêts nets sur le passif net au titre des prestations définies. Les intérêts nets correspondent à la somme du produit d'intérêts généré par les actifs du régime, du coût financier de l'obligation au titre du régime et des intérêts sur l'effet du plafond de l'actif, le cas échéant. À cette fin, le produit d'intérêts généré par les actifs du régime est calculé en multipliant la juste valeur des actifs du régime par le taux d'actualisation applicable. Toute différence entre le produit d'intérêts et le rendement réel des actifs du régime est incluse dans la réévaluation à comptabiliser en autres éléments du résultat global.

Question : Comment les montants détenus dans le compte d'impôt remboursable doivent-ils être comptabilisés?

Point de vue A – Le compte d'impôt remboursable est un actif du régime et il doit être évalué à la valeur nominale. Le produit d'intérêts comptabilisé est établi au moyen du taux d'actualisation applicable et la perte de réévaluation est comptabilisée en autres éléments du résultat global.

Le compte d'impôt remboursable répond à la définition d'un actif du régime, car il a pour seul but le paiement d'avantages du personnel. La valeur nominale représente le montant qui sera payé à la fiducie et,

par le fait même, au membre du personnel, chaque fois que des prestations seront versées à celui-ci ou remboursées à l'entité en cas de liquidation du régime. Compte tenu des exigences relatives aux intérêts nets, le produit d'intérêts doit être calculé à partir de la valeur nominale du compte d'impôt remboursable, et ce, même si ce compte ne porte pas intérêt. Une perte de réévaluation égale au produit d'intérêts calculé sera donc comptabilisée en autres éléments du résultat global à chaque période.

Point de vue B – Le compte d'impôt remboursable est un actif du régime et il doit être évalué à la valeur nominale. Il n'y a pas de produit d'intérêts à comptabiliser, car l'actif ne porte pas intérêt.

Ce point de vue est le même que le point de vue A, sauf en ce qui a trait au calcul du produit d'intérêts. Les tenants de ce point de vue soutiennent que les exigences d'IAS 19 en ce qui concerne les intérêts nets ne s'appliquent pas à ce type de convention et que le taux d'actualisation ne devrait être appliqué qu'aux actifs du régime qui portent intérêt. Il n'y a donc pas lieu de comptabiliser de produit d'intérêts ou de perte de réévaluation au titre du compte d'impôt remboursable.

Point de vue C – Le compte d'impôt remboursable est un actif du régime et il doit être évalué à sa valeur actualisée. Une écriture sera enregistrée en résultat net lors de la comptabilisation initiale. Le produit d'intérêts comptabilisé est établi au moyen du taux d'actualisation applicable.

Les tenants de ce point de vue soutiennent que la juste valeur des actifs compris dans le compte d'impôt remboursable devrait être déterminée en tenant compte des limites qui existent quant à l'utilisation de ces actifs. Initialement, la juste valeur devrait être estimée en actualisant les flux de trésorerie attendus de manière à refléter les effets de la valeur temps de l'argent pour la période comprise entre la date du versement de la cotisation et la date à laquelle on s'attend à ce que des prestations soient versées aux bénéficiaires. Ultérieurement, la juste valeur serait ajustée en fonction de l'écoulement du temps. Cette approche est en cohérence avec l'évaluation de l'obligation au titre des prestations définies correspondante. Elle est également compatible avec l'évaluation des droits de remboursement, des contrats d'assurance éligibles et des prêts sans intérêt consentis.

Selon cette approche, une écriture est enregistrée initialement pour comptabiliser en résultat net la différence entre le montant actualisé et la valeur nominale de la cotisation versée dans le compte d'impôt remboursable. Les intérêts nets comprendront le produit d'intérêts déterminé en multipliant le solde du compte d'impôt remboursable par le taux d'actualisation applicable. Les intérêts réels correspondent à la charge de désactualisation périodique attribuable à la réévaluation du compte d'impôt remboursable à sa juste valeur à chaque période. La différence entre ces deux montants est comptabilisée à titre de réévaluation et elle est nulle lorsque le compte d'impôt remboursable est actualisé au même taux que l'obligation au titre des prestations définies.

Point de vue D – Le compte d'impôt remboursable est un actif du régime et il doit être évalué à sa valeur actualisée. Une écriture sera enregistrée en résultat net ou en autres éléments du résultat global. Le produit d'intérêts comptabilisé est établi au moyen du taux d'actualisation applicable.

Cette approche correspond à celle préconisée selon le point de vue C, sauf pour ce qui concerne l'écriture à enregistrer lors de la comptabilisation initiale, à l'égard de laquelle un choix de méthode comptable serait permis.

Discussion du Groupe

Les membres du Groupe font observer que cette question a été soulevée par suite de la révision d'IAS 19, qui s'applique aux exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2013. Aux termes de la version antérieure d'IAS 19, les entités pouvaient choisir elles-mêmes leur hypothèse en ce qui a trait au rendement de l'actif. Or, le revenu de placement sur les actifs du régime doit désormais être calculé en fonction du taux d'actualisation.

La majorité des membres du Groupe appuient une approche d'actualisation pour évaluer le compte d'impôt remboursable à la juste valeur. Selon la norme, les actifs du régime doivent être évalués à la juste valeur. Cette approche fondée sur la juste valeur est compatible avec les principes économiques qui sous-tendent la décision prise par l'entité d'investir de la trésorerie dans un compte d'impôt remboursable qui ne porte pas intérêt et qui est assujéti à des limites en matière de transferts. En conséquence, le fait d'actualiser la valeur nominale pour en arriver à la juste valeur reflète les principes économiques qui sous-tendent le compte d'impôt remboursable. Les membres du Groupe ont exprimé des points de vue divers quant à savoir si l'écriture initiale à enregistrer pour comptabiliser la différence entre le montant actualisé et la juste valeur de la cotisation devrait être comptabilisée en résultat net ou en autres éléments du résultat global.

Un petit nombre de membres du Groupe sont d'avis que le compte d'impôt remboursable pourrait être comptabilisé à sa valeur nominale lorsque la différence entre la juste valeur et la valeur actualisée n'est pas significative. Bien qu'il ait été souligné qu'il pourrait être difficile d'évaluer la valeur actualisée (c'est-à-dire d'estimer l'échéance), les parties prenantes devraient déterminer si l'entité est à même de récupérer son compte d'impôt remboursable sur une courte période pour déterminer si la différence est significative.

Le Groupe a choisi de discuter de cette question en vue de sensibiliser le public et recommande que le CNC détermine s'il s'agit d'une question qui se pose fréquemment aux entreprises à capital fermé canadiennes.

IAS 32, IAS 33 et IFRIC 17 : Programmes de réinvestissement des dividendes

De nombreuses sociétés canadiennes offrent des programmes de réinvestissement des dividendes (PRD). Bien que les modalités précises de chaque programme varient d'une société à l'autre, certaines caractéristiques sont néanmoins fréquentes, notamment les suivantes :

- le nombre d'actions à émettre est obtenu en divisant le dividende en espèces déclaré par 95 % du cours moyen de l'action pondéré en fonction du volume. Les actionnaires se trouvent ainsi à toucher une prime de 5 % sur le dividende en espèces;
- le choix entre un paiement en numéraire ou en actions doit généralement être produit avant la date de clôture des registres et, dans la plupart des cas, cette date est antérieure à la date de l'état de la situation financière (c.-à-d. qu'on connaît souvent à la date de clôture d'un trimestre le nombre d'actionnaires qui ont choisi de recevoir des actions).

Question 1 : L'entité doit-elle comptabiliser un passif au titre du dividende à payer pris dans son ensemble ou seulement du montant qu'elle s'attend à régler en espèces?

Puisque le dividende sera réglé au moyen d'un nombre variable d'actions, on pourrait soutenir qu'un passif devrait être comptabilisé pour la totalité du dividende à la date de clôture (c.-à-d. à la date à laquelle l'entité a une obligation de remettre un montant en espèces ou un nombre variable d'actions). La comptabilisation

d'un montant correspondant, au minimum, à l'obligation en équivalents de trésorerie semble en accord avec la pratique.

Discussion du Groupe

Les membres du Groupe n'ont pas fait valoir d'autres points de vue quant à la comptabilisation de l'obligation en équivalents de trésorerie.

Question 2 : Le passif doit-il inclure une prime de 5 % au titre des montants qui seront réglés en actions, et les montants qui seront portés au crédit des capitaux propres en définitive doivent-ils se fonder sur la juste valeur des actions à la date de règlement?

Point de vue 2A – Oui.

À la date de clôture, l'entité a l'obligation de remettre un nombre variable d'actions aux actionnaires qui ont choisi de participer au PRD. Cette obligation peut être considérée comme un passif financier au sens d'IAS 32 *Instruments financiers : Présentation* et doit être comptabilisée à la juste valeur lors de sa comptabilisation initiale. La juste valeur du passif doit refléter la valeur attendue des actions à livrer compte tenu des cours de niveau 1, sans rendre compte d'une décote au titre de la liquidité ou des coûts de transaction.

Ce point de vue est compatible avec les indications d'IFRIC 17 *Distributions d'actifs hors trésorerie aux propriétaires*, qui précise que, lorsqu'un dividende peut être reçu sous forme de trésorerie ou sous forme d'actifs hors trésorerie, la juste valeur de chaque option ainsi que la probabilité qu'elle soit choisie doivent être prises en considération dans la détermination du montant à comptabiliser en tant que passif. Bien qu'IFRIC 17 ne s'applique pas expressément dans ce cas (elle porte sur les distributions d'« actifs hors trésorerie » tels que les immobilisations corporelles et non pas sur les instruments de capitaux propres), elle peut néanmoins servir de base à un raisonnement par analogie. Lors de sa réunion de novembre 2007, l'IFRS Interpretations Committee a souligné qu'IFRIC 17 ne vise pas à couvrir les PRD. Il est toutefois difficile d'établir si cet énoncé couvrirait également les PRD dans les cas où il y a décote par rapport aux cours de marché.

Selon ce point de vue, un PRD n'est pas, dans les faits, assimilable à un placement de droits, puisque les actionnaires n'ont qu'à choisir de participer au programme pour recevoir des actions. En d'autres termes, ils ne reçoivent pas une somme en trésorerie qu'ils peuvent ensuite choisir de réinvestir. Même si l'on considérerait le tout comme un placement de droits, le fait que le nombre d'actions à livrer soit variable nous empêcherait de le classer en tant qu'instrument de capitaux propres selon IAS 32, car il ne remplirait pas la condition voulant qu'un nombre déterminé d'actions soit échangé contre un montant déterminé de trésorerie.

Point de vue 2B – Non.

Le programme doit être envisagé comme un « placement de droits ». En substance, tous les actionnaires reçoivent (théoriquement) le dividende en espèces et tous peuvent choisir de participer à un placement de droits à un prix inférieur au cours des actions. IAS 33 *Résultat par action* traite de la comptabilisation des émissions de droits, y compris de l'exigence d'appliquer le traitement comptable rétrospectivement à toutes les périodes présentées dans les états financiers.

Point de vue 2C – Choix de méthode comptable.

Soit il faut laisser un choix de méthode comptable entre le point de vue 2A et le point de vue 2B, soit il faut s'en remettre aux faits et circonstances pour déterminer si le programme doit être envisagé comme un placement de droits ou un programme faisant intervenir un passif financier.

Discussion du Groupe

La majorité des membres du Groupe appuient le point de vue 2A. Certains membres du Groupe sont d'avis que l'analogie établie avec un « placement de droits » semble raisonnable, mais soulignent qu'il faudrait tenir compte de l'importance relative du montant de la prime de 5 %.

Question 3 : En supposant que les actions sont comptabilisées à leur juste valeur lorsqu'elles sont émises, comment doit-on comptabiliser la différence entre le passif comptabilisé à la date de clôture et le montant du règlement ultime?

Point de vue 3A – Ajustement des capitaux propres.

Le programme constitue une opération conclue avec les propriétaires et, par le fait même, ne satisfait pas aux définitions des termes « produits » et « charges » énoncées dans le *Cadre conceptuel de l'information financière*. Les indications d'IFRIC 17 qui autorisent la réévaluation des passifs au titre de distributions d'actifs hors trésorerie par la voie des capitaux propres sont pertinentes et peuvent être appliquées par analogie.

Point de vue 3B – Résultat net.

Le programme doit être comptabilisé comme un « autre passif », au sens d'IAS 39, et toute réévaluation de ce passif doit être comptabilisée en résultat net à titre de coût de financement.

Discussion du Groupe

Quelques membres du Groupe qui ont formulé des commentaires sur cette question appuient le point de vue 3B, car il existe suffisamment d'indications dans IAS 39 pour établir que les évaluations ultérieures d'un passif financier doivent être comptabilisées en résultat net.

Question 4 : Les points de vue demeurent-ils les mêmes lorsque les unités sont classées en tant que capitaux propres par suite de la modification apportée relativement aux instruments remboursables au gré du porteur (par exemple, certaines fiducies ou fiducies de placement immobilier)?

Les unités sous-jacentes sont présentées en tant que capitaux propres mais, compte tenu de la façon dont un passif financier est défini dans IAS 32, elles ne sont pas considérées comme des instruments de capitaux propres à d'autres fins (par exemple, aux fins de l'application d'IAS 33).

Discussion du Groupe

Les membres du Groupe n'ont pas exprimé d'autres points de vue.

Question 5 : Certains programmes sont structurés comme des « programmes de dividendes en actions » plutôt que des PRD. Généralement, un programme de dividendes

en actions permet aux actionnaires de recevoir leurs dividendes directement sous la forme d'actions ordinaires, qui sont émises à une décote de 5 % par rapport au cours en vigueur (plutôt que de réinvestir leurs dividendes en espèces). La comptabilisation de ces programmes doit-elle tenir compte des mêmes facteurs que la comptabilisation des PRD?

Bien que ces programmes se distinguent des PRD sur le plan de la forme, il ne semble pas que ce soit le cas sur le plan de la substance. Ils devraient donc être comptabilisés de la même manière que les PRD.

Discussion du Groupe

Les membres du Groupe n'ont pas exprimé d'autres points de vue.

Dans l'ensemble, le Groupe souligne qu'il faudrait prendre en considération l'importance relative de la prime associée à un PRD. Si les indications pertinentes des IFRS ne sont pas appliquées, parce que l'incidence de la prime est considérée comme négligeable pour les utilisateurs des états financiers, l'analyse à l'appui de ce traitement doit être documentée.

La discussion du Groupe permet d'attirer l'attention sur cette question. Le Groupe ne recommande pas d'autres mesures à l'égard de cette question.

Informations à fournir sur les engagements contractuels

On pourrait reprocher aux IFRS de manquer de cohérence quant à la place accordée à la capacité et/ou l'intention de la direction dans la comptabilisation des actifs et des passifs. À certains égards, les plans et les attentes d'une entité peuvent avoir une incidence sur la nature et/ou le type d'actif ou de passif à comptabiliser dans les états financiers, ainsi que sur leur mode de présentation, tandis qu'à d'autres égards, les IFRS stipulent clairement que l'intention de la direction ne doit pas être prise en compte. Enfin, certains concepts comptables fondamentaux sont résolument axés sur la capacité de l'entité (et non pas son intention) de faire une chose, tandis que d'autres normes renvoient aussi bien à la notion de capacité qu'à celle d'intention.

La capacité d'éviter des coûts, peu importe l'intention, est un concept essentiel dans IAS 37 *Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels* et elle doit être prise en considération pour déterminer s'il existe une obligation à la date de clôture. Ce concept semble également avoir une incidence sur la question de savoir s'il faut ou non fournir des informations sur des conditions et engagements contractuels aux termes des IFRS.

Question : Dans quelle mesure la capacité d'éviter des dépenses futures est-elle pertinente aux fins des obligations d'information établies selon les IFRS?

Le terme « engagement » n'est pas défini dans les IFRS³, mais le *Cadre conceptuel de l'information financière* mentionne, au sujet des passifs, qu'une décision prise par la direction d'acquérir des actifs à l'avenir ne donne pas lieu, en elle-même, à une obligation actuelle, à moins que l'entité ne conclue un accord irrévocable pour acquérir l'actif.

³ Par opposition aux termes « engagement ferme » et « engagement d'achat ferme », qui sont définis dans les IFRS.

Certaines IFRS (comme IFRS 12 *Informations à fournir sur les intérêts détenus dans d'autres entités*, IAS 17 *Contrats de location* et IAS 24 *Information relative aux parties liées*) fournissent des précisions sur le sens à donner à la notion d'« engagement » aux fins de l'interprétation de leurs objectifs d'information, mais elles ne définissent pas ce terme.

La notion d'engagement n'est pas définie dans les textes faisant autorité, mais le « Chapitre 4 : Texte restant du Cadre de 1989 » laisse supposer que le caractère irrévocable est considéré comme une caractéristique distinctive essentielle d'un engagement, même aux fins des informations à fournir. Les engagements futurs, à l'instar des décisions de la direction dont ils résultent, peuvent être révoqués ou annulés. Existe-t-il dans les textes faisant autorité un principe clair et cohérent en ce qui a trait aux informations à fournir sur les engagements? De plus, dans les cas où la direction peut annuler un accord et, par le fait même, éviter une dépense future, la mention de l'engagement dans les notes est-elle pertinente pour les utilisateurs des états financiers?

Point de vue A – Les engagements contractuels non comptabilisés sont mentionnés dans les notes, peu importe si la direction a la capacité ou l'intention de les éviter, sauf indication contraire dans une norme spécifique.

Sauf indication contraire explicite dans les normes, la mention des engagements est requise. Par exemple, bien qu'IAS 17 exige la mention du total des paiements minimaux futurs au titre de la location pour les contrats de location simples non résiliables, IAS 16 *Immobilisations corporelles* et IAS 38 *Immobilisations incorporelles* n'établissent aucune distinction aux fins des obligations d'information entre les engagements d'achat d'immobilisations corporelles et d'immobilisations incorporelles qui sont révocables et ceux qui ne le sont pas. Autrement dit, tous les engagements d'achat doivent être mentionnés.

Le seuil à partir duquel des informations doivent être fournies peut être particulièrement bas dans le contexte d'IAS 24, en raison de la nature de la relation entre les parties à l'engagement contractuel et de l'objectif de la norme, qui consiste à attirer l'attention des utilisateurs sur les effets possibles de cette relation sur les états financiers. Dans ce cas, la capacité ou l'intention d'annuler l'engagement constitue une condition de l'accord qui doit être mentionnée aux termes d'IAS 24 et non pas une caractéristique à prendre en considération pour déterminer si des informations doivent être fournies. Il en ressort que de nombreux engagements et contrats non (entièrement) exécutés pourraient être touchés (par exemple, les biens et services exclus du champ d'application d'IAS 16, IAS 17 et IAS 38).

Le paragraphe 114(d) d'IAS 1 *Présentation des états financiers* inclut les passifs éventuels et les engagements contractuels non comptabilisés dans les éléments devant être présentés dans les notes afférentes aux états financiers. Le point de vue A repose sur une lecture littérale de ce paragraphe, interprété comme exigeant la communication de tous les engagements contractuels non comptabilisés en sus des obligations d'information spécifiques des normes, peu importe si la direction a la capacité ou l'intention de les annuler.

Point de vue B – Pour déterminer si les engagements contractuels non comptabilisés doivent être mentionnés dans les notes, il faut tenir compte de la capacité ou l'intention de la direction de se soustraire à l'engagement, ainsi que d'autres facteurs propres à l'entité.

Selon le point de vue B, les obligations d'information sont d'abord envisagées dans l'optique de la norme en cause. Lorsque les obligations d'information ne s'appliquent explicitement qu'aux engagements irrévocables, la décision de communiquer ou non des engagements révocables et/ou évitables doit se faire à la lumière des faits et circonstances propres à l'entité, et l'exercice du jugement est requis.

Lorsque la direction peut annuler un contrat, la communication d'informations sur le contrat en question devient moins pertinente pour les utilisateurs des états financiers. Puisque rien n'oblige l'entité à exécuter le contrat et que la direction peut unilatéralement éviter les dépenses futures prévues en vertu du contrat, l'entité ne court aucun risque de manquer à un engagement susceptible de donner lieu à une sortie de trésorerie ultérieurement. La communication de ces informations n'est donc pas utile.

L'argument voulant que la communication d'informations sur les engagements révocables ne soit pas utile semble procéder d'un raisonnement par analogie avec les exigences d'IAS 37 en matière d'évaluation des contrats déficitaires. Si la direction est en mesure d'annuler le contrat sans frais, il n'y a pas lieu de comptabiliser une provision au titre d'un contrat déficitaire. Il s'ensuit donc que, lorsqu'un engagement contractuel non comptabilisé peut être révoqué sans frais, la mention de cet engagement dans les notes ne devrait pas être requise (car, en substance, l'engagement n'existe pas).

Selon le point de vue B, le paragraphe 114(d) d'IAS 1 n'exige pas la communication de tous les engagements contractuels non comptabilisés. Ce paragraphe est envisagé comme un exposé général portant sur la structure et l'ordre de présentation des notes afférentes aux états financiers, plutôt que sur le contenu des notes. Selon ce point de vue, le fait que les IFRS ne renferment pas d'obligations d'information générales applicables à l'ensemble des engagements contractuels (révocables ou non) laisse supposer que l'IASB a tenu compte de la contrainte du coût pour déterminer la pertinence de l'information financière.

Les entités concluent couramment des contrats non (entièrement) exécutés à l'échelle de l'entité aux termes desquels elles s'engagent contractuellement (par exemple, des contrats d'emploi à long terme, des contrats avec des fournisseurs de services informatiques ou de télécommunications). Il peut arriver que ces contrats revêtent une plus grande importance dans l'exploitation courante de l'entreprise que les bons de commande ouverts au titre de l'achat d'immobilisations corporelles, mais qu'ils ne soient pas mentionnés dans les notes afférentes aux états financiers, même lorsqu'ils ne sont pas révocables.

Discussion du Groupe

Les membres du Groupe font part d'un certain nombre de réflexions générales sur les informations qui devraient être communiquées dans diverses circonstances, et s'entendent pour dire que les engagements irrévocables exigeant une sortie d'avantages économiques doivent être communiqués conformément à IAS 37. Dans d'autres circonstances, si aucune exigence spécifique des IFRS ne s'applique, il faut s'en remettre au jugement professionnel pour déterminer l'étendue des informations à fournir pour satisfaire aux exigences d'IAS 1, en s'attachant à fournir des informations pertinentes aux utilisateurs des états financiers.

Voici certains facteurs à prendre en considération pour déterminer le niveau des informations à fournir selon IAS 1 :

- l'importance de l'engagement par rapport aux activités de l'entité;
- la question de savoir si l'engagement est nécessaire pour maintenir des actifs clés de la société;
- la possibilité pour la direction d'annuler l'engagement;
- les conditions du contrat en matière d'annulation.

La discussion du Groupe permet d'attirer l'attention sur cette question. Le Groupe n'est pas au fait d'un problème de diversité dans les pratiques et ne recommande pas d'autres mesures à l'égard de cette question.

IFRS 9 et IAS 39 : Actions accréditives assorties de bons de souscription d'actions

En vertu de la législation fiscale canadienne actuelle, les entités qui exercent des activités d'exploration minière, pétrolière ou gazière, ou dont les activités ont trait à certaines technologies émergentes, peuvent émettre des titres (couramment appelés « actions accréditives ») qui ont pour caractéristique de permettre le transfert, de l'entité émettrice aux investisseurs, des déductions fiscales au titre de dépenses déjà engagées ou de dépenses futures. L'achat d'actions accréditives donne à l'investisseur le droit à une action ordinaire de l'émetteur et à une déduction fiscale future correspondant au coût de l'investissement initial.

Dans certaines circonstances, les entités peuvent procéder à une émission d'actions accréditives assorties de bons de souscription d'actions. Cela revient, en substance, à :

- émettre des actions ordinaires;
- vendre le droit à des déductions fiscales (il en résulte un passif au titre des actions accréditives);
- émettre des bons de souscription.

Les IFRS ne traitent pas explicitement de la comptabilisation des actions accréditives ou de leur incidence fiscale. Le concept d'actions accréditives a déjà fait l'objet de discussions du Groupe et d'autres groupes sectoriels⁴. La présente discussion porte expressément sur la comptabilisation des actions accréditives assorties d'un bon de souscription d'actions qui est classé en tant qu'instrument de capitaux propres.

Question : Comment l'entité émettrice doit-elle répartir le produit reçu au titre de l'émission d'une unité se composant d'une action accréditive et d'un bon de souscription d'actions classé en tant qu'instrument de capitaux propres? Plus particulièrement, quelles sont les méthodes d'évaluation pouvant être envisagées par l'entité émettrice aux fins de la répartition du produit de l'émission d'une telle unité entre ses diverses composantes?

Point de vue A – Le passif au titre des actions accréditives doit être évalué à la juste valeur et le produit résiduel doit être réparti entre les éléments de capitaux propres.

Lors de l'émission, le passif au titre des actions accréditives est évalué à la juste valeur, et l'excédent du produit d'émission sur cette juste valeur est réparti entre les éléments de capitaux propres (par exemple, entre les actions ordinaires et la réserve pour bons de souscription). Vu l'absence d'indications explicites à

⁴ Se reporter aux publications « [Points de vue : Actions accréditives](#) », préparée par le Groupe de travail sur les IFRS dans le secteur minier et « [Points de vue : Actions accréditives](#) », préparée par le Groupe de travail sur les IFRS dans le secteur pétrogazier.

ce sujet dans les IFRS, on peut se reporter à IAS 18 *Produits des activités ordinaires*, IAS 32 *Instruments financiers : Présentation* et/ou IAS 39 *Instruments financiers : Comptabilisation et évaluation*.

Le paragraphe 32 d'IAS 32 peut nous éclairer sur le traitement comptable à appliquer au passif au titre des actions accréditives, même si ce passif n'est pas un passif financier. Aux fins de la répartition du produit de l'émission, la composante capitaux propres se voit attribuer le montant qui reste une fois que le montant déterminé séparément pour la composante passif a été déduit de la juste valeur de l'action accréditive assortie d'un bon de souscription d'actions prise dans son ensemble.

Dans l'optique d'IAS 18, le passif au titre des actions accréditives serait envisagé comme résultant de la vente du droit à des déductions fiscales futures. L'obligation d'honorer ce passif pourrait ainsi être considérée comme s'apparentant à un produit comptabilisé d'avance. Selon le paragraphe 9 d'IAS 18, les produits des activités ordinaires doivent être évalués à la juste valeur de la contrepartie reçue ou à recevoir.

Les tenants du point de vue A invoquent les deux raisonnements ci-dessus pour justifier l'évaluation du passif au titre des actions accréditives à la juste valeur.

Point de vue B – L'action ordinaire et le bon de souscription doivent tous deux être évalués à la juste valeur, et le produit résiduel doit être attribué au passif au titre des actions accréditives.

Puisque le passif au titre des actions accréditives n'est pas un passif financier, les tenants du point de vue B estiment que les indications d'IAS 32 ne sont pas aussi pertinentes que le soutiennent les tenants du point de vue A. Leur priorité consiste à s'assurer que les composantes « instruments financiers » de l'action accréditive assortie d'un bon de souscription d'actions (soit l'action ordinaire et le bon de souscription) sont comptabilisées à la juste valeur conformément aux indications d'IAS 39, après quoi le produit résiduel peut être attribué au passif au titre des actions accréditives. On obtient des résultats similaires selon les points de vue A et B lorsque la somme des justes valeurs des composantes est égale au produit reçu. En pratique, toutefois, il peut arriver que la juste valeur totale de l'action ordinaire et/ou du bon de souscription excède le produit reçu.

Point de vue C – Choix de méthode comptable.

Les IFRS ne traitent pas expressément de la comptabilisation des actions accréditives et de leur incidence fiscale. Selon les paragraphes 10 à 12 d'IAS 8 *Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs*, en l'absence d'indications dans les IFRS, la direction doit faire usage de jugement pour développer une méthode comptable. La méthode comptable retenue (le point de vue A, le point de vue B ou une autre approche) doit être clairement décrite dans les notes afférentes aux états financiers.

Discussion du Groupe

Certains membres du Groupe appuient le point de vue B, tandis que d'autres se disent en faveur, sur le plan théorique, du point de vue A (évaluer le passif au titre des actions accréditives à la juste valeur et répartir le produit résiduel entre les éléments de capitaux propres). Cependant, l'évaluation du passif au titre des actions accréditives soulève des difficultés d'ordre pratique qui peuvent faire pencher la balance du côté d'une approche s'apparentant au point de vue B. On trouve des indications sur les techniques d'évaluation dans IFRS 13 *Évaluation de la juste valeur*, mais une grande part de jugement est requise vu la complexité des modèles et de certaines données d'entrée utilisés.

Les membres du Groupe soulignent qu'en définitive, les préparateurs doivent s'assurer que la solution à laquelle ils en sont arrivés est raisonnable pour ce qui concerne les montants dérivés pour chaque composante de l'unité. Certains facteurs doivent être pris en considération, notamment la question de savoir si le volume des transactions sur les actions est faible ainsi que la situation financière du vendeur (par exemple, s'il éprouve des difficultés financières ou émet ces instruments en guise de financement de rechange). L'entité doit fournir des informations sur les jugements portés aux fins de l'évaluation de ces composantes dans les notes des états financiers.

Le Groupe fait observer que cette question est propre au contexte canadien et que sa discussion permet d'attirer l'attention sur la question. Le Groupe ne recommande pas d'autres mesures à l'égard de cette question.

IAS 33 : Conventions d'entiercement d'actions

En vertu du programme des Sociétés de capital de démarrage (SDC) de la Bourse de croissance TSX, une société coquille peut être constituée au moyen d'une mise de fonds initiale fournie par des investisseurs dits « fondateurs ». Par la suite, cette coquille lance un premier appel public à l'épargne dans l'intention d'obtenir des fonds auprès d'autres investisseurs et de conclure, dans un délai d'au plus 24 mois, une opération admissible qui consiste généralement dans l'acquisition d'une entreprise. Les autres investisseurs peuvent comprendre des parties liées à la société de capital de démarrage ou aux investisseurs fondateurs, mais il est essentiel que certains d'eux soient des parties sans lien de dépendance. En vertu des règles de la Bourse de croissance TSX, certaines des actions émises par les sociétés de capital de démarrage avant la conclusion de l'opération admissible sont entiercées. Lorsqu'une opération admissible est conclue, les actions ainsi entiercées sont généralement libérées par tranches sur une période de trois ans. Une société de capital de démarrage qui ne conclut pas d'opération admissible dans les 24 mois suivant son inscription à la cote court le risque de voir ses actions radiées de la Bourse de croissance TSX. Il est à noter que l'entiercement des actions ne vise qu'à empêcher les actionnaires de négocier leurs actions; ceux-ci continuent d'exercer leur droit de vote et de recevoir les dividendes déclarés, le cas échéant.

Question : Les actions entiercées doivent-elles être considérées comme des actions dont l'émission est conditionnelle ou des actions dont la restitution est conditionnelle selon IAS 33 Résultat par action, auquel cas elles doivent être exclues du calcul du résultat de base par action (point de vue A), ou comme des actions ordinaires, auquel cas elles doivent être incluses dans le calcul du résultat de base par action (point de vue B), avant l'opération admissible?

Point de vue A – Les actions doivent être exclues du calcul du résultat de base par action lorsqu'elles sont entiercées.

Les actions entiercées doivent être exclues du résultat de base par action (RPA) jusqu'à ce que les conditions d'entiercement aient été levées, car elles répondent à la définition d'une action dont la restitution est conditionnelle et qui est susceptible d'être rappelée (conformément au paragraphe 24 d'IAS 33) ou d'une action ordinaire dont l'émission est conditionnelle (conformément au paragraphe 5 d'IAS 33). Pour que des actions puissent être prises en compte dans le calcul du résultat de base par action, il est essentiel que l'opération admissible ait été conclue.

Point de vue B – Les actions doivent être incluses dans le calcul du résultat de base par action à compter de la date d'émission.

Les actions entières ne doivent pas être traitées comme des actions dont l'émission est conditionnelle ou des actions dont la restitution est conditionnelle. Elles ont été émises en échange d'un produit qui n'est pas remboursable en cas d'annulation (et non pas en échange d'une « contrepartie en trésorerie faible ou nulle »). Ces actions ne répondent pas à la définition d'une action dont la restitution est conditionnelle, car elles ne sont pas susceptibles d'être rappelées. Le programme des Sociétés de capital de démarrage a pour but la conclusion d'une opération admissible et l'entité qui émet des actions entières s'engage à conclure cette opération.

Discussion du Groupe

La majorité des membres du Groupe appuient le point de vue A, et soulignent que les actions entières devraient être exclues du calcul du résultat de base par action jusqu'à ce que les conditions d'entierement aient été levées. Les membres du Groupe précisent que le programme des Sociétés de capital de démarrage existe parce que la conclusion d'une opération admissible n'est pas considérée comme une simple formalité.

Le Groupe recommande qu'il soit demandé au CNC de déterminer s'il y a diversité dans les pratiques à cet égard et de se prononcer sur les mesures qui devraient être prises. Ces mesures peuvent comprendre le fait de demander au Groupe de travail sur le secteur pétrogazier ou au Groupe de travail sur le secteur minier de CPA Canada de publier des documents sur la question dans un but de sensibilisation.

IFRS 11 : Questions d'application et processus suivi par l'IFRS Interpretations Committee

Dans la dernière année, l'IFRS Interpretations Committee a tenu de nombreuses discussions sur les questions de mise en œuvre liées à IFRS 11 *Partenariats*. En effet, depuis novembre 2013, l'IFRS Interpretations Committee a traité du sujet au cours de cinq de ses réunions.

Voici quelques-unes des questions de mises en œuvre au sujet desquelles l'IFRS Interpretations Committee a tenu des discussions :

- la question de savoir si une évaluation des « autres faits et circonstances » devrait tenir compte des faits et circonstances qui n'impliquent pas des conditions contractuelles et (juridiquement) exécutoires;
- la façon dont les parties à une entreprise commune devraient comptabiliser les actifs, les passifs, les produits et les charges, particulièrement si les intérêts des parties dans les actifs et les passifs diffèrent du pourcentage de leur participation dans l'entreprise commune;
- la comptabilisation par une entreprise commune qui est un véhicule distinct.

En septembre 2014, le personnel de l'IFRS Interpretations Committee a publié un document d'accompagnement intitulé [*Summary of Discussion*](#) qui résume toutes les questions liées à IFRS 11 ayant fait l'objet de discussions à ce jour, y compris l'état d'avancement de ces discussions. L'IFRS Interpretations Committee déterminera les prochaines étapes à suivre en ce qui concerne diverses questions liées à IFRS 11 lors de sa réunion des 16 et 17 septembre 2014.

Bien que les documents d'accompagnement préparés par les permanents et les comptes rendus des discussions tenues lors des réunions de l'IFRS Interpretations Committee ne constituent pas des indications faisant autorité, ils fournissent parfois des précisions utiles auxquelles il est possible de se reporter pour résoudre des problèmes liés à la mise en œuvre d'IFRS 11 qui se posent en pratique. Les décisions provisoires concernant le programme de travail sont publiées dans une mise à jour de l'IFRIC (*IFRIC Update*) afin de permettre au public de formuler des commentaires et font donc l'objet d'un processus d'examen plus rigoureux avant d'être finalisées.

Discussion du Groupe

Le Groupe a obtenu une mise à jour sur les prochaines étapes en ce qui concerne diverses questions de mise en œuvre liées à IFRS 11 dont l'IFRS Interpretations Committee a discuté à ce jour. L'IFRS Interpretations Committee compte regrouper toutes les décisions provisoires concernant son programme de travail qui portent sur IFRS 11 et préparer des sommaires distincts pour chaque sujet afin de fournir des éclaircissements sur les questions de mise en œuvre. L'IFRS Interpretations Committee a conclu qu'il ne poursuivrait plus ses discussions sur ce sujet tant que le projet d'examen de la mise en œuvre d'IFRS 11 que l'IASB prévoit mener l'an prochain n'aura pas été mené à bien.

Les membres du Groupe ont échangé quelques observations sur la pratique en usage au Canada en ce qui a trait à diverses questions d'application d'IFRS 11, mais ont indiqué que les parties prenantes doivent garder à l'esprit qu'il s'agit d'un aspect de la pratique qui continue d'évoluer.

La discussion du Groupe a soulevé des questions sur le statut à accorder aux décisions sur le programme de travail de l'IFRS Interpretations Committee, lesquelles ne font pas autorité. Les membres du Groupe ont remarqué qu'il pourrait être encore trop tôt pour se prononcer sur les conséquences auxquelles les parties prenantes pourraient être exposées si le Groupe en venait à tirer des conclusions différentes de celles qui sont énoncées dans les décisions concernant le programme de travail de l'IFRS Interpretations Committee.

Le Groupe recommande, à titre de sujet à inscrire à un ordre du jour futur, une discussion plus approfondie sur le processus suivi par l'IFRS Interpretations Committee, y compris le poids accordé par les parties prenantes aux décisions sur le programme de travail publiées par l'IFRS Interpretations Committee lorsque celles-ci ne concordent pas avec la pratique actuelle. Le Groupe encourage en outre les préparateurs à se tenir au fait des [activités de l'IFRS Interpretations Committee](#) et à prendre part au processus de consultation de ce comité.

LE POINT SUR LES DISCUSSIONS ANTÉRIEURES DU GROUPE

IFRIC 21 : Droits ou taxes

L'IFRS Interpretations Committee a reçu des demandes au sujet d'IFRIC 21 *Droits ou taxes* en ce qui concerne la façon dont le débit lié à un droit, ou une taxe, imposé sur des actifs de production devrait être comptabilisé. Bien que la question ne semble pas se poser au Canada, les parties prenantes devraient se tenir au fait des discussions de l'IFRS Interpretations Committee sur le sujet. Le Groupe a discuté de la question d'IFRIC 21 lors de ses réunions de [juin 2014](#), de [février 2014](#) et de [décembre 2013](#).

AUTRES QUESTIONS

IFRS 9 : Instruments financiers

Le 24 juillet 2014, l'IASB a publié la version définitive de sa norme sur les instruments financiers, qui s'applique aux exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2018 et qui peut être appliquée de façon anticipée. L'une des améliorations apportées consiste dans un modèle de dépréciation unique fondé sur les pertes attendues. Pour faciliter la mise en œuvre des nouvelles exigences en matière de dépréciation, l'IASB a constitué l'[IFRS Transition Resource Group for Impairment of Financial Instruments](#), auquel un membre canadien a été nommé. Il est rappelé aux parties prenantes que les dispositions transitoires sont assez complexes, particulièrement pour les entités qui envisagent une application anticipée. Les entités qui choisissent d'appliquer la norme de façon anticipée sont encouragées à examiner attentivement les dispositions transitoires afin de bien comprendre les options qui leur sont offertes.

IFRS 15 : Produits des activités ordinaires tirés de contrats conclus avec des clients

L'IASB et le FASB ont publié conjointement une norme harmonisée en vue d'améliorer les exigences relatives à la comptabilisation des produits des activités ordinaires. IFRS 15 *Produits des activités ordinaires tirés de contrats conclus avec des clients* s'applique aux exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2017, et l'application anticipée est permise. L'IASB et le FASB ont constitué l'[IASB/FASB Joint Transition Resource Group for Revenue Recognition](#) pour traiter des problèmes de mise en œuvre qui pourraient se poser. Le CNC suivra les travaux de ce groupe, auquel un représentant canadien a été nommé.

IAS 16 : Comptabilisation du produit et des coûts des tests des immobilisations corporelles

L'IFRS Interpretations Committee a reçu une demande d'éclaircissements sur la comptabilisation du produit net reçu lors de la mise à l'essai d'une immobilisation corporelle. La mise en situation présentée pourrait présenter un intérêt pour certains secteurs d'activité au Canada (par exemple, le secteur minier). L'auteur de la demande souhaite savoir si l'excédent du produit net sur les coûts des tests devrait être comptabilisé en résultat net ou être porté en déduction du coût de l'actif. L'IFRS Interpretations Committee a publié une décision provisoire sur son programme de travail précisant que cet excédent devrait être comptabilisé en résultat net. Les parties prenantes sont encouragées à faire parvenir leurs commentaires à l'IFRS Interpretations Committee avant la fin de la période de commentaires s'ils ont des préoccupations à l'égard de cette décision et à surveiller l'avancement de ce dossier.