

Groupe de discussion sur les IFRS

Compte rendu de la réunion publique

Le 10 septembre 2015

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 cerner les questions découlant 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, préparé par les permanents du CNC, est une version résumée des discussions tenues lors de la réunion du Groupe. Pour bien comprendre ces discussions ainsi que les opinions exprimées, écoutez les [clips audio](#) (en anglais seulement).*

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.

Questions présentées et traitées lors de la réunion du 10 septembre 2015

[IAS 19 : Rentes sans rachat](#)

[IAS 38 : Accords d'infonuagique](#)

[IAS 7 : Informations à fournir sur les intérêts dans le tableau des flux de trésorerie](#)

[IAS 21 : Détermination de la monnaie fonctionnelle](#)

[IAS 21 et IAS 39 : Conversion d'un actif monétaire dans une économie à taux de change multiples](#)

[IAS 21 et IAS 39 : Conversion d'un placement en titres de capitaux propres et considérations relatives à la dépréciation](#)

[IFRS 9 : Taux d'intérêt effectif](#)

[IAS 12 et IAS 34 : Charge d'impôt des périodes intermédiaires](#)

[IFRS 3 et IAS 12 : Positions fiscales incertaines résultant d'un regroupement d'entreprises](#)

Le point sur les discussions antérieures du Groupe

[IAS 23 : Dépréciation](#)

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

* En raison de difficultés techniques, le son est parfois de mauvaise qualité et peut être inaudible.

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

[IFRS 3 : Questions diverses](#)

[IAS 1 : Classement d'une dette à long terme devant être remboursée par une émission de titres](#)

Autres questions

[IFRS 3 : Regroupements d'entreprises](#)

[IFRS 15 : Produits des activités ordinaires tirés de contrats conclus avec des clients](#)

[Vente ou apport d'actifs entre un investisseur et une entreprise associée ou une coentreprise \(modifications d'IFRS 10 et d'IAS 28\)](#)

[Consultation sur le programme de travail de l'IASB](#)

QUESTIONS PRÉSENTÉES ET TRAITÉES LORS DE LA RÉUNION DE SEPTEMBRE

IAS 19 : Rentes sans rachat

Certaines entités cherchent des façons de réduire les risques liés à leurs obligations au titre des prestations définies. Dans certains cas, elles y parviennent en concluant un contrat de rente avec une entité d'assurance. Grâce à de tels contrats, l'entité est en mesure de réduire, ou même parfois d'éliminer, l'incertitude qui se rattache à l'obligation au titre des prestations définies.

Un contrat de rente peut s'entendre d'un contrat de rente sans rachat ou d'un contrat de rente avec rachat. Un contrat de rente sans rachat peut prévoir un droit de conversion en rente avec rachat.

Un contrat de rente sans rachat prévoit le versement à une entité d'assurance, au titre d'un régime de retraite, d'un montant forfaitaire qui comprend une prime visant à indemniser l'assureur auquel le risque est transféré et à couvrir les frais d'administration. L'assureur verse au régime de retraite un montant correspondant aux prestations dues aux bénéficiaires, et le régime de retraite utilise ensuite ces fonds pour verser les prestations à ces derniers, puisque sur le plan juridique, l'obligation relève toujours du régime.

Un contrat de rente avec rachat ressemble à un contrat de rente sans rachat, sauf que l'assureur assume la responsabilité du versement des prestations aux bénéficiaires du régime de retraite, lequel n'est donc plus responsable de faire ces versements. Selon le contrat et la réglementation provinciale ou fédérale à laquelle est assujetti le régime de retraite, l'entité peut continuer ou non d'assumer un risque résiduel.

Le traitement comptable des rentes exige que l'on tienne compte de plusieurs aspects des indications contenues dans IAS 19 *Avantages du personnel*. Par exemple, pour une opération liée à la rente, l'entité doit se demander s'il s'agit d'un règlement, si elle répond à la définition d'un actif du régime, et si le montant et l'échéance des prestations versées correspondent exactement à ceux de l'obligation à laquelle la rente se rattache.

Mise en situation

Une entité est le promoteur d'un régime de retraite à prestations définies. Aucun nouveau participant n'est accepté dans le régime, et seuls des retraités en sont prestataires. Le promoteur du régime conclut un contrat de rente sans rachat. Voici quelques autres données :

- Le montant versé à l'assureur pour ce contrat est de 120 millions de dollars et la valeur actualisée de l'obligation qui s'y rattache est de 100 millions de dollars.
- L'opération ne répond pas à la définition d'un règlement.
- Le contrat de rente sans rachat répond à la définition d'un contrat d'assurance éligible (et est, à ce titre, un actif du régime).
- Le montant et l'échéance des versements prévus aux fins de la rente correspondent exactement à ceux des prestations payables selon le régime. Lorsque les versements deviennent exigibles, l'assureur remet le montant des prestations dues au régime, lequel utilise alors ces fonds pour verser les prestations aux bénéficiaires.
- L'on suppose que les frais d'administration sont nuls.

Question 1 : Selon IAS 19, quel est le traitement comptable approprié pour cette opération dans les états financiers de l'entité qui est le promoteur du régime?

Le paragraphe 115 d'IAS 19 s'applique dans cette situation, car la rente a été désignée comme un contrat d'assurance éligible. Selon ce paragraphe :

« Lorsque les actifs du régime incluent des contrats d'assurance éligibles correspondant exactement, par leur montant et leur échéance, à tout ou partie des prestations payables selon le régime, il est considéré que la juste valeur de ces contrats d'assurance est la valeur actualisée des obligations correspondantes (sous réserve de toute diminution requise si les montants à recevoir en vertu des contrats d'assurance ne sont pas totalement recouvrables). »

Dans cette mise en situation, le montant qui sera initialement comptabilisé au titre de la rente sera de 120 millions de dollars (soit le prix de transaction), mais une écriture au premier jour viendra ramener la valeur de l'actif du régime à 100 millions de dollars (soit la valeur actualisée de l'obligation correspondante). À l'avenir, les réévaluations de l'obligation correspondront exactement aux réévaluations du contrat éligible, afin de satisfaire aux dispositions énoncées au paragraphe 115 d'IAS 19. Le montant net des réévaluations sera nul, et il n'y aura ni produit d'intérêts (compte tenu du fait que la position nette du régime est équivalente et compensatoire), ni coût des services rendus au cours de la période, puisque seuls des retraités sont prestataires du régime. IAS 19 ne précise pas comment l'écriture au premier jour de 20 millions de dollars doit être comptabilisée.

Point de vue 1A – L'écriture au premier jour doit être comptabilisée en résultat net.

Ce point de vue établit une analogie avec les indications sur la comptabilisation à la date de règlement, et préconise la comptabilisation de l'écriture au premier jour en résultat net.

Point de vue 1B – L'écriture au premier jour doit être comptabilisée en autres éléments du résultat global.

Selon ce point de vue, l'opération est liée à une variation de la valeur d'un actif du régime. Par conséquent, l'écriture au premier jour doit être traitée comme une réévaluation comptabilisée dans les autres éléments du résultat global.

Point de vue 1C – La comptabilisation de l'écriture au premier jour en résultat net ou en autres éléments du résultat global doit faire l'objet d'un choix de méthode comptable.

Il existe un choix de méthode comptable sur la façon de comptabiliser l'effet de toutes les opérations du même type relatives aux rentes.

Discussion du Groupe

La plupart des membres du Groupe sont d'avis que l'écriture au premier jour doit être comptabilisée en autres éléments du résultat global (point de vue 1B), car des critères particuliers doivent être remplis pour l'application de la comptabilisation à la date de règlement. Ainsi, il peut être difficile d'appuyer une analogie avec un règlement, surtout compte tenu de la mise en situation décrite.

Un membre du Groupe mentionne qu'il importe de comprendre la substance de l'opération pour déterminer la comptabilisation appropriée (il faut par exemple examiner si la rente sans rachat faisait partie d'une série d'opérations liées menant au règlement de l'obligation au titre du régime). Un autre membre du Groupe note aussi qu'il faut évaluer la mise en situation pour déterminer si le risque a été transféré du promoteur du régime à l'assureur et si ce changement a été communiqué aux participants au régime. Un membre du Groupe est d'avis qu'il existe un choix de méthode comptable (point de vue 1C) et souligne que les deux approches existent dans la pratique.

Question 2 : Si le contrat de rente sans rachat prévoit une option de conversion en rente avec rachat, le traitement comptable approprié serait-il différent de celui pour la question 1?

Point de vue 2A – Non

Comme il est indiqué à la question 1, IAS 19 ne contient aucune indication précise concernant ces opérations. Cette option supplémentaire n'aurait aucune incidence sur le traitement comptable de l'écriture au premier jour.

Point de vue 2B – Oui

La substance du contrat de rente sans rachat avec option de conversion en rente avec rachat constitue un règlement. Bien que l'obligation et l'actif existent toujours sur une base brute (même si leurs montants nets seraient nuls), l'écriture au premier jour doit être comptabilisée en résultat net pour refléter le mieux possible les aspects économiques de l'opération.

Point de vue 2C – Il faut effectuer des analyses plus approfondies.

Il faut évaluer les faits et les circonstances pour déterminer si la nature de l'opération diffère considérablement de celle d'autres contrats de rente sans rachat. Les facteurs à prendre en considération peuvent comprendre la question de savoir si l'opération liée à la rente avec rachat

constitue un règlement, si la conversion entraîne des coûts et si la conversion en rente avec rachat est prévue ou planifiée.

Discussion du Groupe

La plupart des membres du Groupe jugent nécessaire d'effectuer des analyses plus approfondies parce qu'il faut évaluer les faits et les circonstances en cause (point de vue 2C). Un membre fait remarquer que, dans la plupart des provinces, le promoteur du régime en conserve la responsabilité, et ce, même advenant l'acquisition d'une rente avec rachat visant à réduire les risques associés à un régime à prestations définies. Comme pour la question précédente, la plupart des membres du Groupe estiment qu'il serait difficile d'appuyer une analogie avec un règlement. Or, un membre du Groupe souligne que selon les dispositions d'IAS 19, un montant comptabilisé en autres éléments du résultat global n'est pas reclassé en résultat net. Par conséquent, si l'opération vise à régler l'obligation au titre du régime, il faut examiner attentivement les faits et les circonstances pour déterminer la comptabilisation appropriée.

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

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

IAS 38 : Accords d'infonuagique

Il existe différents types d'accords d'infonuagique sur le marché. En voici des exemples courants :

- Logiciel-service – dans ce type d'accord de distribution de logiciels, le fournisseur de services héberge un logiciel auquel le client peut accéder par l'intermédiaire d'un réseau. Le client se charge d'entretenir l'ensemble des infrastructures et du matériel.
- Plateforme comme service – dans ce type d'accord, le fournisseur de services en nuage se charge de fournir au client le matériel et les logiciels nécessaires aux fins de l'utilisation de l'application et s'occupe de leur hébergement, afin que le client n'ait pas à se les procurer et à en faire lui-même l'installation. Ce type de service ne peut toutefois pas remplacer l'infrastructure à mettre en place pour répondre à l'ensemble des besoins du client.
- Infrastructure comme service – dans ce type d'accord, les ressources informatiques sont virtuelles et accessibles sur Internet. Le fournisseur héberge le matériel, les logiciels, les serveurs, le stockage et les autres composantes pour ses clients.

Les coûts des services en nuage ne se rattachent pas qu'aux licences d'utilisation d'un logiciel. Ils peuvent par exemple être liés aux services fournis, aux mises à niveau du logiciel, au soutien et à la maintenance, ainsi qu'aux services de consultation interne et externe. Ils peuvent aussi résulter du développement de site Web, du développement ou de l'acquisition d'un logiciel à l'intention du client, d'acquisitions liées à l'infrastructure et de l'acquisition de contrats. Le fournisseur peut regrouper ces coûts ou les présenter séparément. Par exemple, un coût mensuel peut comprendre des droits de mise à niveau et des services de soutien et de maintenance.

Les IFRS ne contiennent pas d'indications explicites sur la comptabilisation par le client des coûts engagés dans le cadre d'un accord d'infonuagique. Toutefois, IAS 38 *Immobilisations incorporelles* énonce les critères pour la comptabilisation d'une immobilisation incorporelle.

Question 1 : Dans quel cas un accord d'infonuagique assorti d'une licence d'utilisation de logiciel remplit-il les critères d'inscription à l'actif en tant qu'immobilisation incorporelle?

Point de vue 1A – Les coûts doivent être inscrits à l'actif lorsque les trois critères énoncés dans IAS 38 (à savoir le caractère identifiable, le contrôle d'une ressource et l'existence d'avantages économiques futurs) sont remplis.

Selon ce point de vue, si l'on présume que l'accord donne lieu à des avantages économiques futurs pour l'entité, les deux autres critères énoncés dans IAS 38, soit le caractère identifiable et le contrôle d'une ressource, pourraient être remplis si l'accord comporte certaines caractéristiques, par exemple un droit contractuel pour l'acquéreur de prendre possession du logiciel en cause en tout temps pendant la période de services, et ce, sans encourir de pénalité importante, et la capacité de le faire fonctionner lui-même ou de conclure un contrat avec un tiers pour le faire.

Lorsque l'accord remplit les critères mentionnés dans IAS 38, la portion des coûts attribuable à la licence d'utilisation de logiciel devrait être inscrite à l'actif. Sinon, elle devrait être comptabilisée en charges en tant que frais de service.

Si un accord regroupe des composantes de plateforme comme service et de logiciel-service, le matériel et l'infrastructure doivent être comptabilisés selon IAS 16 *Immobilisations corporelles*.

Point de vue 1B – Il faut comptabiliser tous les coûts en charges.

Selon ce point de vue, comme IAS 38 n'énonce pas explicitement que les coûts liés à l'infonuagique peuvent être considérés comme une immobilisation incorporelle, ces coûts doivent être comptabilisés comme un contrat de service et comptabilisés en charges.

Discussion du Groupe

Les membres du Groupe soulèvent le fait que les accords d'infonuagique sont de plus en plus fréquents dans la pratique, et que les IFRS ne proposent aucune indication spécifique à ce sujet, contrairement aux PCGR américains. Ils conviennent que si les critères d'IAS 38 sont remplis, la licence d'utilisation de logiciel devrait être inscrite à l'actif en tant qu'immobilisation incorporelle (point de vue 1A). Toutefois, l'accord peut comporter de multiples éléments (par exemple des coûts de formation) qu'il importe de dégager pour déterminer la comptabilisation appropriée. Ainsi, en plus de se demander quels montants devraient être inscrits à l'actif selon IAS 38 (ou IAS 16, selon la nature de l'élément), il faut aussi tenir compte des indications contenues dans IFRIC 4 *Déterminer si un accord contient un contrat de location* pour établir si la comptabilisation à titre de contrat de location s'applique.

Par ailleurs, il se peut qu'aucune norme particulière ne s'applique à un accord d'infonuagique. L'entité peut donc être tenue de consulter le *Cadre conceptuel* pour déterminer si l'accord comporte un actif. Les entités doivent chercher à établir s'il existe un droit d'utilisation, plutôt que de ne s'interroger que sur le logiciel lui-même. Si la définition d'un actif est respectée, l'entité doit se demander quel type

d'actif résulte de l'accord (par exemple, un montant payé d'avance, un autre actif ou une immobilisation incorporelle). Un membre du Groupe fait remarquer que des paiements initiaux sont parfois versés à un tiers plutôt qu'au fournisseur de services en nuage, et que cela pourrait également se répercuter sur le traitement comptable.

Question 2 : Du point de vue d'un client, comment les frais engagés pour conclure un accord d'infonuagique doivent-ils être comptabilisés (en supposant que l'accord ne comporte pas de composante « licence d'utilisation de logiciel »)?

Point de vue 2A – Il faut s'aligner sur les IFRS actuelles suivant lesquelles les coûts engagés en vue d'obtenir un avantage sur plusieurs exercices devraient être comptabilisés en charges au fil du temps.

Il existe dans les IFRS actuelles (par exemple IAS 17 *Contrats de location*) des indications qui confortent la comptabilisation de ces coûts sur la période de réalisation de l'avantage futur s'il est possible d'établir une analogie.

Point de vue 2B – Il faut procéder par analogie avec les coûts de développement et appliquer les critères énoncés au paragraphe 57 d'IAS 38 pour déterminer si les coûts devraient être incorporés au coût de l'actif.

Même si l'accord ne comporte pas de composante « licence d'utilisation de logiciel », certains coûts, par exemple les coûts initiaux de développement de sites Web ou d'infrastructure, sont des coûts de développement.

Point de vue 2C – Il faut comptabiliser les coûts en charges à mesure qu'ils sont engagés.

L'accord devrait être intégralement comptabilisé comme un accord de services et les coûts devraient être comptabilisés en charges à mesure qu'ils sont engagés parce que l'accord ne comporte pas de composante « licence d'utilisation de logiciel ».

Discussion du Groupe

Certains membres du Groupe sont d'avis que l'on peut établir une analogie entre la comptabilisation des frais engagés et celle des coûts de développement, et ainsi appliquer le paragraphe 57 d'IAS 38 pour déterminer si ces frais devraient être incorporés au coût de l'actif (point de vue 2B). Le raisonnement à l'appui de ce point de vue veut que les indications d'IAS 38 semblent le mieux s'appliquer à cette situation et que les frais engagés peuvent avoir une valeur qui pourrait être transférée ou vendue à un tiers.

D'autres membres du Groupe cherchent d'abord à déterminer s'il y a un actif et ont donc quelques difficultés avec l'application du point de vue 2B. Plusieurs questions sont soulevées quant à savoir s'il y a une ressource contrôlée par l'entité et s'il est raisonnable que le processus de comptabilisation des produits par le fournisseur des services en nuage diffère du traitement comptable appliqué par le client. Un membre du Groupe mentionne notamment que s'il est approprié de comptabiliser les produits au fil du temps, il serait raisonnable que le client comptabilise aussi les coûts correspondants au fil du temps. En outre, comme pour le point de vue exprimé à l'égard de la question 1, si la définition d'un actif est

respectée, l'entité doit néanmoins examiner la nature de l'actif qui a été acquis pour déterminer le traitement comptable approprié.

De manière générale, la discussion du Groupe permet d'attirer l'attention sur quelques-uns des différents types d'accords d'infonuagique que l'on voit émerger dans la pratique et sur la difficulté de déterminer la norme à appliquer. Un des membres du Groupe mentionne que l'on pourrait réexaminer ce sujet en analysant une ou plusieurs mises en situation précises, car chaque type d'accord d'infonuagique peut différer considérablement. Aucune autre mesure n'est recommandée au CNC pour le moment.

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

IAS 7 : Informations à fournir sur les intérêts dans le tableau des flux de trésorerie

Les paragraphes 31 et 32 d'IAS 7 *Tableau des flux de trésorerie* précisent ceci :

« Les flux de trésorerie provenant des intérêts et des dividendes perçus ou versés doivent être tous présentés séparément. Chacun doit être classé de façon permanente d'une période à l'autre dans les activités d'exploitation, d'investissement ou de financement.

Le montant total des intérêts versés au cours d'une période est indiqué dans le tableau des flux de trésorerie, qu'ils aient été comptabilisés en charges dans le résultat net ou incorporés au coût d'un actif selon IAS 23 *Coûts d'emprunt*. »

Question : Les intérêts perçus ou versés doivent-ils être présentés dans le corps même du tableau des flux de trésorerie?

Point de vue A – Les intérêts perçus ou versés doivent être présentés dans le corps même du tableau des flux de trésorerie.

Selon ce point de vue, les paragraphes 31 et 32 d'IAS 7 sont explicites puisqu'ils indiquent que les flux de trésorerie provenant des intérêts perçus ou versés doivent être présentés séparément, et indiqués dans le tableau des flux de trésorerie.

Les expressions « présentés séparément » et « indiqués dans le tableau des flux de trésorerie » peuvent être interprétées comme signifiant que les informations sur ces éléments doivent figurer dans le tableau des flux de trésorerie plutôt que dans les notes.

Point de vue B – Les intérêts perçus ou versés peuvent être présentés dans le corps même du tableau des flux de trésorerie ou dans les notes.

Selon ce point de vue, la présentation par voie de notes des intérêts perçus ou versés est conforme aux dispositions des paragraphes 31 et 32 d'IAS 7. Les tenants de ce point de vue font valoir qu'IAS 7 n'indique pas explicitement les circonstances dans lesquelles ces éléments doivent être présentés dans le corps même du tableau des flux de trésorerie, ni les circonstances dans lesquelles la présentation par voie de notes est suffisante.

Discussion du Groupe

Un membre du Groupe est d'avis que les intérêts perçus ou versés devraient être présentés dans le corps même du tableau des flux de trésorerie (point de vue A). Il importe que les utilisateurs puissent repérer le montant des intérêts versés et de la charge d'intérêts notamment pour calculer le ratio de couverture des intérêts et évaluer ainsi la solvabilité d'une entité. Un autre membre du Groupe note que selon le point de vue A, il y a deux formes de présentation du montant des intérêts perçus ou versés, à savoir une présentation séparée dans le tableau des flux de trésorerie (c'est-à-dire dans les activités d'exploitation, d'investissement ou de financement) ou une présentation à titre d'information supplémentaire immédiatement après le tableau des flux de trésorerie.

La plupart des membres du Groupe considèrent que la présentation dans le corps même du tableau des flux de trésorerie et la présentation par voie de notes (point de vue B) sont acceptables et tout aussi efficaces dans la mesure où l'information est claire. Quelques membres du Groupe font remarquer qu'il y aurait lieu d'apporter des améliorations aux dispositions d'IAS 7, dont le libellé n'est pas clair, en particulier si l'on tient compte des coûts d'emprunt, car il est difficile de se conformer à ces dispositions lorsque les intérêts versés se rattachent à la fois aux flux de trésorerie liés aux activités d'exploitation et aux flux de trésorerie liés aux activités d'investissement. Les membres du Groupe reconnaissent que même s'il existe des divergences dans la pratique quant à la présentation des flux de trésorerie liés aux intérêts perçus ou versés, dans la mesure où l'information communiquée dans les états financiers est claire, le recours à différentes méthodes ne devrait pas constituer une préoccupation.

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

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

IAS 21 : Détermination de la monnaie fonctionnelle

Selon le paragraphe 8 d'IAS 21 *Effets des variations des cours des monnaies étrangères*, la monnaie fonctionnelle d'une entité est « la monnaie de l'environnement économique principal dans lequel l'entité exerce ses activités ». Le paragraphe 9 de cette norme précise par ailleurs que l'environnement économique principal est « normalement celui dans lequel est principalement générée et dépensée sa trésorerie », et il énumère des facteurs à prendre en considération.

Le paragraphe 10 d'IAS 21 présente les facteurs qui « peuvent également donner des indications sur la monnaie fonctionnelle d'une entité ». Au paragraphe 11, il est mentionné que « [p]our déterminer quelle est la monnaie fonctionnelle d'un établissement à l'étranger et pour déterminer si cette monnaie fonctionnelle est la même que celle de l'entité présentant l'information financière [...] l'entité considère [d]es facteurs complémentaires »; le paragraphe 11 présente les facteurs en question.

Le paragraphe 12 d'IAS 21 précise par ailleurs :

« Lorsque les indicateurs qui précèdent sont ambivalents et que la détermination de la monnaie fonctionnelle ne va pas de soi, la direction exerce son jugement pour déterminer la monnaie

fonctionnelle qui représente le plus fidèlement les effets économiques des transactions, événements et conditions sous-jacents. Dans le cadre de cette approche, la direction donne la priorité aux principaux indicateurs cités au paragraphe 9 avant de considérer les indicateurs cités aux paragraphes 10 et 11 qui sont destinés à apporter des éléments probants complémentaires permettant de déterminer quelle est la monnaie fonctionnelle d'une entité. »

Les indications énoncées au paragraphe 12 d'IAS 21 peuvent laisser entendre que si la détermination de la monnaie fonctionnelle va de soi après prise en compte des indications du paragraphe 9 d'IAS 21, il n'est peut-être pas nécessaire que l'entité tienne compte des facteurs secondaires énumérés aux paragraphes 10 et 11 d'IAS 21. Or, les facteurs complémentaires présentés au paragraphe 11 peuvent être tout à fait pertinents pour les entités en phase de démarrage (c'est-à-dire qui ne génèrent pas encore de produits) ou pour les établissements à l'étranger dont les activités sont menées en tant que prolongement des activités de l'entité mère.

Question : Faut-il toujours considérer les paragraphes 10 et 11 d'IAS 21 dans la détermination de la monnaie fonctionnelle d'une entité, s'il est déterminé que la monnaie fonctionnelle va de soi après prise en compte des indications du paragraphe 9 d'IAS 21?

Point de vue A – Il n'est pas nécessaire de considérer les paragraphes 10 et 11 d'IAS 21 s'il est déterminé que la monnaie fonctionnelle d'une entité va de soi après prise en compte des indications du paragraphe 9 d'IAS 21.

Le paragraphe BC9 de la base des conclusions d'IAS 21 précise ceci : [TRADUCTION] « les indicateurs cités au paragraphe 9 sont les principaux indicateurs servant à déterminer la monnaie fonctionnelle, et les indicateurs cités aux paragraphes 10 et 11 sont des indicateurs secondaires. Cela tient au fait que ces derniers indicateurs ne sont pas liés à l'environnement économique principal dans lequel l'entité exerce ses activités, mais qu'ils fournissent des éléments probants supplémentaires permettant de déterminer quelle est la monnaie fonctionnelle d'une entité ».

Selon ce point de vue, si la détermination de la monnaie fonctionnelle d'une entité va de soi après prise en compte des indicateurs principaux cités au paragraphe 9 d'IAS 21, il n'est alors pas nécessaire de tenir compte des indicateurs secondaires.

L'entité qui ne génère pas encore de produits donnerait la priorité au facteur énoncé à l'alinéa 9(b) d'IAS 21, à savoir « la monnaie qui influence le plus le coût de la main-d'œuvre, des matériaux et les autres coûts relatifs à la fourniture de biens ou de services ». Le facteur énoncé à l'alinéa 9(a) d'IAS 21 concernant la monnaie qui influence le plus les prix de vente des biens et des services ne s'appliquerait pas dans les circonstances.

Point de vue B – Il faudrait toujours considérer les paragraphes 10 et 11 d'IAS 21 dans la détermination de la monnaie fonctionnelle d'une entité. La hiérarchie dont fait état le paragraphe 12 d'IAS 21 (à savoir donner la priorité au paragraphe 9 d'IAS 21) ne s'applique qu'après prise en compte des facteurs cités aux paragraphes 10 et 11 d'IAS 21.

Selon ce point de vue, toutes les entités doivent tenir compte à la fois des indicateurs principaux (c'est-à-dire ceux cités au paragraphe 9 d'IAS 21) et des indicateurs secondaires (c'est-à-dire ceux cités au

paragraphe 10 d'IAS 21). L'entité qui est un établissement à l'étranger doit aussi tenir compte des indicateurs secondaires cités au paragraphe 11 d'IAS 21, si l'on considère le paragraphe BC6 de la base des conclusions d'IAS 21, qui précise ceci : [TRADUCTION] « il serait contradictoire qu'un établissement à l'étranger faisant partie intégrante de l'entité présentant l'information financière et dont les activités sont menées en tant que prolongement des activités de cette entité exerce ses activités dans un environnement économique principal qui diffère de celui de sa société mère ».

Les indicateurs ont un poids différent selon les faits et circonstances propres à l'entité (par exemple si l'entité génère des produits). Il faut donner la priorité aux facteurs décrits au paragraphe 9 d'IAS 21 seulement lorsque la détermination de la monnaie fonctionnelle ne va pas de soi après prise en compte de tous les facteurs décrits aux paragraphes 9 à 11 d'IAS 21.

Discussion du Groupe

La majorité des membres du Groupe exprime une opinion sur cette question et souligne la possibilité de divergences dans la pratique, ce qui pourrait être le cas en particulier lorsqu'une entité n'a pas commencé à générer des produits puisque IAS 21 ne traite pas explicitement des entités en phase de démarrage.

Certains membres du Groupe mentionnent que si la détermination de la monnaie fonctionnelle d'une entité va de soi après prise en compte du paragraphe 9 d'IAS 21, les indications laissent entendre qu'il ne serait pas nécessaire d'appliquer le paragraphe 10. Cependant, une entité en phase de démarrage aurait de la difficulté à déterminer que la monnaie fonctionnelle va de soi lorsque l'un des facteurs cités au paragraphe 9 d'IAS 21 ne s'applique pas. D'autres membres du Groupe considèrent qu'il est important d'examiner tous les indicateurs et d'évaluer si cette détermination après prise en compte du paragraphe 9 va toujours de soi. Si les indicateurs sont ambivalents, cela pourrait signifier que le paragraphe 9 d'IAS 21 n'a pas été appliqué correctement.

Le Groupe discute aussi de la question de savoir s'il y a lieu de s'intéresser à des facteurs prospectifs dans la détermination de la monnaie fonctionnelle. Certains membres du Groupe font remarquer que les pratiques diffèrent, car les indications d'IAS 21 ne sont pas claires à cet égard. Les facteurs prospectifs susceptibles d'être pertinents comprennent :

- l'horizon temporel en ce qui a trait aux produits qui devraient être générés;
- la monnaie dans laquelle on s'attend à ce que les produits soient libellés selon le modèle économique de l'entité lorsque celle-ci deviendra entièrement opérationnelle.

Si l'on prend comme exemple les secteurs minier et pétrogazier, ces facteurs sont importants, car il se peut que le modèle économique d'une entité en phase de démarrage prévoie la vente de ses actifs lorsque l'existence de réserves probables aura été établie plutôt que le développement du bien aux fins du passage en phase de production. D'autres entités peuvent avoir un modèle économique suivant lequel les produits seront générés dans une certaine monnaie (par exemple la vente d'or en dollars US) qui peut différer de la monnaie dans laquelle les dépenses sont libellées à la phase de démarrage au cours de laquelle la monnaie fonctionnelle est déterminée.

Certains membres du Groupe soulignent qu'il existe une question connexe, à savoir la détermination du moment où une entité devrait réévaluer sa monnaie fonctionnelle, et ce que pourrait être l'élément déclencheur. La façon dont l'entité interprète et applique les dispositions d'IAS 21 peut mener à un changement de monnaie fonctionnelle à une phase ultérieure, en particulier pour les entités en phase de démarrage.

Pour ce qui est du paragraphe 11 d'IAS 21, les membres du Groupe constatent que cette disposition doit être appliquée si l'entité est un établissement à l'étranger de l'entité présentant l'information financière. Plusieurs membres du Groupe indiquent que le paragraphe BC6 de la base des conclusions d'IAS 21 semble contredire les indications de la norme. Ce paragraphe précise qu'il serait contradictoire qu'un établissement à l'étranger faisant partie intégrante de l'entité présentant l'information financière ait une monnaie fonctionnelle qui diffère de celle de sa société mère, laissant entendre ainsi que le paragraphe 11 d'IAS 21 peut avoir préséance sur le paragraphe 9 d'IAS 21. Ces membres du Groupe se demandent s'il ne faudrait pas clarifier la base des conclusions plutôt que la norme elle-même.

On souligne aussi que le [Groupe de travail sur les IFRS dans le secteur minier](#) de CPA Canada a publié un document *Points de vue* qui traite de la façon de déterminer la monnaie fonctionnelle, pour aider les entités à appliquer les dispositions d'IAS 21.

La discussion du Groupe fait ressortir que l'application des paragraphes 9 à 12 d'IAS 21 peut être plus complexe pour certains types d'entités (par exemple les entités en phase de démarrage), et que la norme ne tient pas compte explicitement des facteurs prospectifs. Le Groupe recommande que cette question soit abordée avec le CNC pour déterminer s'il y a lieu de la soumettre à l'IASB ou à l'IFRS Interpretations Committee.

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

IAS 21 et IAS 39 : Conversion d'un actif monétaire dans une économie à taux de change multiples

Certains pays ont mis en œuvre des contrôles des changes qui peuvent avoir une incidence sur le montant de trésorerie ou de bénéfices pouvant être converti de la monnaie locale à une monnaie étrangère. Ces contrôles des changes peuvent aussi permettre de déterminer ou de fixer un taux pour la conversion de la monnaie locale.

Le Venezuela est un exemple de pays qui a mis en œuvre des contrôles des changes.

Mise en situation

En février 2015, le gouvernement du Venezuela a instauré deux nouveaux taux de change officiels visant à refléter plus exactement la valeur de marché réelle du bolivar vénézuélien. De ce fait, le Venezuela dispose d'un système complexe de trois régimes de change.

Le premier, qui correspond au taux de change officiel, demeure inchangé et fixe le taux de change par rapport au dollar américain pour le règlement des obligations libellées en dollars US relatives à des biens préférentiels ou essentiels, comme des aliments, des médicaments et des services.

Le deuxième, le système complémentaire d'administration des changes (SICAD), qui résulte de l'unification des anciens SICAD I et SICAD II, fixe le taux de change par rapport au dollar américain pour les biens non essentiels.

Le troisième, le système marginal des changes (SIMADI), fournit un cadre légal pour les opérations de troc et les transactions portant sur le bolivar vénézuélien. La mise en place de ce nouveau régime de change constitue un assouplissement des taux de change contrôlés et un changement de cap par rapport au précédent régime qui limitait l'accès aux monnaies étrangères. En vertu du SIMADI, les entreprises et les particuliers sont autorisés à acheter et à vendre des monnaies étrangères au prix fixé par le marché.

Question 1 : Lorsqu'il existe de multiples taux de change, quel taux de change l'entité qui présente l'information financière doit-elle utiliser pour convertir un montant monétaire comme une créance client en monnaie étrangère?

IAS 21 *Effets des variations des cours des monnaies étrangères* fournit des indications sur la conversion d'un élément monétaire. Le paragraphe 21 d'IAS 21 précise que l'on doit convertir une transaction en monnaie étrangère en appliquant « le cours de change au comptant entre la monnaie fonctionnelle et la monnaie étrangère à la date de la transaction ». Par ailleurs, l'alinéa 23(a) d'IAS 21 précise qu'à chaque clôture, « les éléments monétaires en monnaie étrangère doivent être convertis au cours de clôture ». Le paragraphe 26 d'IAS 21 indique que « [l]orsque plusieurs cours de change sont disponibles, le cours utilisé est celui auquel les flux de trésorerie futurs représentés par la transaction ou le solde auraient pu être réglés si ces flux de trésorerie avaient eu lieu à la date d'évaluation ».

Point de vue A – L'entité peut effectuer un choix de méthode comptable quant au taux de change à utiliser.

Selon ce point de vue, le taux de change officiel est le taux de change généralement utilisé. S'il existe un taux de change non officiel, il est peut-être possible d'appliquer ce taux de change s'il est largement et légalement utilisé pour la conversion des monnaies. Par exemple, les trois taux de change publiés pourraient être considérés comme le cours de change au comptant « officiel » et, ainsi, être tous trois utilisés pour la conversion de l'actif monétaire.

Lorsqu'une entité choisit une méthode de détermination du taux de change pour la conversion des actifs et passifs monétaires, elle continue d'utiliser cette méthode pour tous les exercices futurs conformément à IAS 8 *Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs*.

Point de vue B – La détermination du taux de change approprié dépend des faits et circonstances propres à l'entité.

Selon ce point de vue, l'entité doit prendre en considération certains facteurs pour déterminer le taux de change à utiliser, par exemple :

- sa capacité juridique de convertir la monnaie ou de régler les transactions au moyen d'un taux spécifique;
- son intention d'utiliser un taux de change donné, y compris la question de savoir si le taux pour cette monnaie est publié ou facile à déterminer;

- la question de savoir si l'entité qui présente l'information financière dispose d'une réserve de monnaies étrangères et si elle est suffisante pour couvrir le montant nécessaire à livrer immédiatement.

Bien que plusieurs taux de change soient disponibles, dans de nombreux cas, les taux de change ne peuvent pas tous être utilisés par toutes les entités.

Discussion du Groupe

Les membres du Groupe sont d'avis que la détermination du taux de change approprié dépend des faits et circonstances propres à l'entité (point de vue B). Une entité ne peut effectuer un choix de méthode comptable lorsque plusieurs taux de change sont disponibles. Il faut examiner attentivement la nature de la transaction, la possibilité de convertir la monnaie et d'autres facteurs pertinents pour établir le taux de change à utiliser. Même en cas d'absence de possibilité de convertir la monnaie, l'entité doit néanmoins déterminer le taux de change à utiliser qui représenterait le plus fidèlement la transaction. Les membres du Groupe font remarquer que dans sa décision concernant son [programme de travail de novembre 2014](#) au sujet des restrictions de change et de l'hyperinflation, l'IFRS Interpretations Committee appuie le point de vue B.

Question 2 : Quelle incidence, le cas échéant, a sur l'évaluation des créances clients en monnaie étrangère le fait qu'un client veut et peut régler le solde impayé, mais que le gouvernement local limite l'accès aux fonds en raison de contrôles des changes?

Selon IAS 39 *Instruments financiers : Comptabilisation et évaluation*, une entité doit apprécier, à la fin de chaque période de présentation de l'information financière, s'il existe une indication objective de dépréciation d'un actif financier ou d'un groupe d'actifs financiers. Le paragraphe 59 d'IAS 39 fournit des indications permettant de déterminer s'il existe une indication objective de dépréciation.

Discussion du Groupe

Les membres du Groupe partagent le même point de vue, à savoir que le moment de l'encaissement de trésorerie et l'absence de possibilité de conversion sont des facteurs qui influent sur l'évaluation des créances clients en monnaie étrangère. Il faut tenir compte de la valeur temps de l'argent aux fins de l'évaluation du montant, même si elle ne concerne pas nécessairement le risque de crédit associé au client. Un membre du Groupe souligne qu'il faudrait déterminer s'il y a lieu de classer une partie du solde de la créance dans les actifs non courants, étant donné le report du paiement et que l'actualisation qui vise à refléter la valeur temps de l'argent diffère de la dépréciation. Un autre membre du Groupe note que le paragraphe AG8 d'IAS 39 fournit des indications sur l'évaluation de la valeur comptable de l'actif financier. Les membres du Groupe notent aussi que si la créance client en monnaie étrangère est significative pour les états financiers de l'entité, des informations supplémentaires devraient être fournies pour aider les utilisateurs à comprendre comment la transaction ainsi que les autres événements et conditions sont reflétés dans les états financiers. Une autre question connexe qui pourrait être abordée dans le cadre d'une réunion future est celle de savoir dans quelles circonstances une entité cesserait d'appliquer un taux de change pour en utiliser un autre par suite de la mise en œuvre d'un nouveau système de change et comment ce changement devrait être comptabilisé.

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

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

IAS 21 et IAS 39 : Conversion d'un placement en titres de capitaux propres et considérations relatives à la dépréciation

L'entité présentant l'information financière peut détenir une participation dans une entreprise associée qui exerce ses activités, et est située, dans un pays qui pratique les contrôles des changes et dont les conditions économiques se détériorent. On s'attend à ce que ces contrôles influent sur la capacité de l'entité présentant l'information financière à rapatrier la trésorerie et les bénéfices de l'entreprise associée, et donc sur les flux de trésorerie futurs que l'entité recevra de sa participation.

L'entité présentant l'information financière doit tenir compte des effets des contrôles des changes sur la valeur comptable de sa participation dans une entreprise associée découlant de la conversion de la monnaie fonctionnelle de cette dernière dans la monnaie fonctionnelle de l'entité présentant l'information financière. L'entité doit aussi tenir compte de tout effet attribuable à une dépréciation.

Selon la définition présentée au paragraphe 8 d'IAS 21 *Effets des variations des cours des monnaies étrangères*, un établissement à l'étranger est « une entité qui est une filiale, une entreprise associée, un partenariat ou une succursale de l'entité présentant l'information financière, et dont les activités sont basées ou conduites dans un pays ou dans une monnaie autres que ceux de l'entité présentant l'information financière ».

Le paragraphe 44 d'IAS 21 exige que les états financiers d'un établissement à l'étranger soient « convertis dans une monnaie de présentation afin que l'établissement à l'étranger puisse être intégré dans les états financiers de l'entité présentant l'information financière par voie de consolidation ou par mise en équivalence ».

Si la monnaie fonctionnelle de l'établissement à l'étranger est celle d'une économie hyperinflationniste, l'établissement à l'étranger doit d'abord appliquer dans ses états financiers les dispositions énoncées dans IAS 29 *Information financière dans les économies hyperinflationnistes* avant celles qui sont énoncées dans IAS 21.

En ce qui a trait à la question de la dépréciation, IAS 28 *Participations dans des entreprises associées et des coentreprises* exige que l'on applique IAS 39 *Instruments financiers : Comptabilisation et évaluation* pour déterminer s'il est nécessaire de procéder à un test de dépréciation. Le paragraphe 59 d'IAS 39 fournit des indications permettant de déterminer s'il existe une indication objective de dépréciation. Le paragraphe 61 d'IAS 39 précise également ceci :

« Outre les types d'événements décrits au paragraphe 59, sont à considérer comme indication objective d'une dépréciation relative à un placement dans un instrument de capitaux propres, des informations portant sur des changements importants, ayant un effet négatif sur l'entité, qui sont survenus dans l'environnement technologique, de marché, économique, ou juridique dans lequel l'émetteur exerce son activité, et qui indiquent que le coût de l'investissement dans l'instrument de

capitaux propres pourrait ne pas être recouvré. Une baisse importante ou prolongée de la juste valeur d'un placement dans un instrument de capitaux propres en deçà de son coût constitue également une indication objective de dépréciation. »

Le Venezuela est un exemple d'un pays qui a mis en œuvre des contrôles des changes.

Mise en situation

Avant février 2015, le Venezuela avait en place trois régimes de change légaux, mais les entités n'avaient pas accès à l'ensemble des régimes et taux de change, à savoir le taux officiel, SICAD I et SICAD II. Le taux officiel concernait les biens essentiels, SICAD I s'appliquait aux opérations, aux secteurs d'activité et aux activités commerciales spécifiques autorisés et SICAD II se voulait le taux légal le plus près d'un taux fondé sur le marché. Selon SICAD II, 50 bolivars vénézuéliens valaient 1 \$ US alors que selon le taux officiel, 6,3 bolivars vénézuéliens valaient 1 \$ US.

L'entité présentant l'information financière :

- détient une participation dans une entreprise associée comptabilisée selon la méthode de la mise en équivalence, qui était précédemment convertie au moyen du taux officiel dans les états financiers de l'exercice précédent;
- a déterminé qu'elle doit maintenant utiliser SICAD II pour convertir sa participation dans l'entreprise associée du fait de l'instauration de ce taux de change.

Ce changement entraîne une diminution considérable de la valeur comptable de la participation comptabilisée selon la méthode de la mise en équivalence.

Question : Les dispositions d'IAS 21 interdisent-elles à l'entité présentant l'information financière de comptabiliser cette diminution de la valeur comptable en résultat net?

Point de vue A – La comptabilisation en résultat net n'est pas permise.

Selon ce point de vue, la diminution de la valeur comptable de la participation dans l'entreprise associée découlant de l'application de SICAD II est considérée comme un écart de change. IAS 21 précise clairement quels éléments en monnaie étrangère doivent ou ne doivent pas figurer dans le résultat net. Ces éléments ne comprennent pas les écarts de change découlant de la conversion des états financiers d'un établissement à l'étranger.

IAS 1 *Présentation des états financiers* précise que les composantes des autres éléments du résultat global incluent les profits et les pertes résultant de la conversion des états financiers d'un établissement à l'étranger.

Point de vue B – La comptabilisation en résultat net est permise.

Selon ce point de vue, il est plus approprié de considérer que la diminution de la valeur comptable de la participation dans l'entreprise associée découlant de l'utilisation de SICAD II est une perte de valeur, et donc de la comptabiliser en résultat net.

L'existence de contrôles des changes et l'instauration d'un taux de change qui reflète plus étroitement la valeur de marché de la monnaie locale doivent être considérées comme une indication objective de

dépréciation conformément à IAS 39. Cette indication devrait donner lieu à un test de dépréciation et la perte de valeur ainsi calculée serait comptabilisée en résultat net.

Point de vue C – La comptabilisation en résultat net n'est pas permise, mais un test de dépréciation est néanmoins nécessaire.

Selon ce point de vue, la diminution de la valeur comptable de la participation dans l'entreprise associée représente un écart de change, et elle doit donc être comptabilisée hors résultat net. Cependant, la disponibilité des dollars US est limitée lorsque le taux de change SICAD II est utilisé, ce qui influencerait vraisemblablement sur l'échéancier et le montant des flux de trésorerie découlant de la participation détenue par l'entité présentant l'information financière. Par conséquent, les tenants de ce point de vue croient qu'il y a bel et bien une indication de dépréciation et qu'un test de dépréciation est nécessaire.

Discussion du Groupe

La plupart des membres du Groupe appuient le point de vue selon lequel la comptabilisation en résultat net n'est pas permise, mais un test de dépréciation est néanmoins nécessaire (point de vue C), car IAS 21 précise clairement que les effets de la conversion d'une participation dans une entreprise associée doivent être comptabilisés dans les autres éléments du résultat global. La baisse du taux de change ayant entraîné une diminution de la valeur comptable de la participation dans l'entreprise associée qui exerce ses activités dans un environnement économique qui se détériore serait considérée comme une indication de dépréciation. Par conséquent, l'entité doit procéder à un test de dépréciation et, dans certains cas, elle peut également devoir déterminer de nouveau si elle exerce toujours une influence notable de telle sorte que la comptabilisation selon la méthode de la mise en équivalence demeure appropriée.

Un membre du Groupe note que dans les circonstances où il n'y a pas d'autres indices de dépréciation (par exemple, lorsque la participation dans l'entreprise associée est très rentable), il peut être difficile de considérer la seule baisse du taux de change comme une indication objective qu'un test de dépréciation est nécessaire (point de vue A). Ce membre fait aussi observer que les indications énoncées dans les PCGR américains diffèrent de celles des IFRS et pourraient entraîner la comptabilisation en résultat net.

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

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

IFRS 9 : Taux d'intérêt effectif

Le modèle des pertes de crédit attendues d'IFRS 9 *Instruments financiers* repose sur une méthode d'évaluation en deux volets suivant laquelle la correction de valeur pour pertes est évaluée à un montant correspondant aux pertes de crédit attendues pour les 12 mois à venir (étape 1), ou aux pertes de crédit attendues pour la durée de vie (étapes 2 et 3).

Les étapes sont expliquées à la page 16 du [Project Summary of IFRS 9](#) de l'IASB :

- [TRADUCTION] « Étape 1 : Dès qu'un instrument financier est créé ou acquis, les pertes de crédit attendues pour les 12 mois à venir sont comptabilisées en résultat net et une correction de valeur pour pertes est établie. On obtient ainsi un indicateur des attentes initiales quant aux pertes de crédit. Pour ce qui est des actifs financiers, les produits d'intérêts sont calculés sur la valeur comptable brute (c'est-à-dire sans ajustement au titre des pertes de crédit attendues).
- Étape 2 : Si le risque de crédit augmente de manière importante et que la détérioration de la qualité du crédit qui en résulte n'est pas considérée comme présentant un faible risque de crédit, on comptabilise des pertes de crédit attendues pour la durée de vie. Des pertes de crédit attendues pour la durée de vie ne sont comptabilisées que si le risque de crédit a augmenté de manière importante depuis la création ou l'acquisition de l'instrument financier par l'entité. Le calcul des produits d'intérêts associés aux actifs financiers s'effectue de la même façon qu'à l'étape 1.
- Étape 3 : Si le risque de crédit associé à un actif financier augmente au point où on considère que l'actif financier est déprécié, on calcule les produits d'intérêts sur le coût amorti (c'est-à-dire la valeur comptable brute ajustée pour tenir compte de la correction de valeur pour pertes). À cette étape, la dépréciation des actifs financiers sera généralement appréciée sur une base individuelle. On continue de comptabiliser des pertes de crédit attendues pour la durée de vie au titre de ces actifs financiers. »

La distinction entre les étapes 2 et 3 réside dans ce que, selon l'étape 2, la dépréciation est généralement appréciée pour les actifs pris sur une base collective, alors qu'en vertu de l'étape 3, elle est appréciée pour les actifs pris sur une base individuelle.

La méthode d'évaluation de la dépréciation dépend de la question de savoir si le risque de crédit a augmenté de manière importante depuis la comptabilisation initiale. En général, si le risque de crédit a augmenté de manière importante depuis la comptabilisation initiale, la dépréciation est alors appréciée en fonction des pertes de crédit attendues pour la durée de vie. Aux étapes 1 et 2, les produits d'intérêts sont calculés sur la valeur comptable brute. Selon l'étape 3, les produits d'intérêts sont calculés sur le coût amorti de l'actif financier (c'est-à-dire la valeur comptable brute ajustée pour tenir compte de la correction de valeur pour pertes).

Le paragraphe 5.4.1 d'IFRS 9 précise ceci :

« Les produits d'intérêts doivent être calculés selon la méthode du taux d'intérêt effectif (voir annexe A et paragraphes B5.4.1 à B5.4.7). Le calcul doit se faire par application du taux d'intérêt effectif à la valeur comptable brute de l'actif financier, excepté pour :

- (a) les actifs financiers dépréciés dès leur acquisition ou leur création, auquel cas l'entité doit appliquer le taux d'intérêt effectif ajusté en fonction de la qualité de crédit au coût amorti de l'actif financier depuis sa comptabilisation initiale;
- (b) les actifs financiers qui ne sont pas des actifs financiers dépréciés dès leur acquisition ou leur création, mais qui sont devenus des actifs financiers dépréciés par la suite, auquel cas l'entité doit appliquer le taux d'intérêt effectif au coût amorti de l'actif financier dans les périodes de présentation de l'information financière suivantes. »

Mise en situation

Supposons qu'un prêt comporte les conditions suivantes :

- un coupon zéro et un montant de 1 000 \$ remboursable à l'échéance;
- une échéance résiduelle de deux ans;
- un taux d'intérêt effectif de 10 %.

Le prêt est déprécié au début de la période et les flux de trésorerie attendus du prêt s'élèvent à 400 \$.

Au début de la période :

- la valeur comptable brute est de 826 \$ ($1\,000 \$ \div 1,1^2$);
- la correction de valeur pour pertes relativement aux pertes de crédit attendues est de 496 \$ ($826 \$ - 400 \$ \div 1,1^2$);
- le coût amorti est de 330 \$ ($826 \$ - 496 \$$).

Les produits d'intérêts de la période calculés en vertu de l'alinéa 5.4.1(b) d'IFRS 9 seraient de 33 \$ ($330 \$ \times 0,1$).

Question : Comment la valeur comptable brute et la correction de valeur pour pertes relativement aux pertes de crédit attendues de l'actif financier doivent-elles être calculées à la fin de la période lorsque cet actif est ultérieurement déprécié (en supposant qu'il n'y ait aucune variation des flux de trésorerie attendus)?

Point de vue A – La valeur comptable brute est ajustée en fonction du montant des produits d'intérêts comptabilisés au cours de la période.

On considère que le libellé des définitions de la valeur comptable brute, du coût amorti et du taux d'intérêt effectif indique que la valeur comptable brute à la fin de la période des actifs dépréciés se calcule ainsi :

- la valeur comptable brute au début de la période; plus
- les produits d'intérêts comptabilisés pour la période au moyen de la méthode du taux d'intérêt effectif.

La valeur comptable brute passe à 859 \$ (compte tenu des produits d'intérêts comptabilisés, soit 33 \$). En conséquence, le coût amorti est de 363 \$ et la correction de valeur pour pertes est de 496 \$ ($859 \$ - 400 \$ \div 1,1$), et il n'y a donc pas de changement par rapport au début de la période.

L'écriture consisterait ainsi à porter un montant de 33 \$ au débit de la valeur comptable brute et un montant de 33 \$ au crédit des produits d'intérêts.

Selon ce point de vue, le point de départ du calcul de la valeur comptable brute est le coût amorti. Le coût amorti correspond à la valeur comptable initiale de l'actif diminuée ou majorée de l'amortissement calculé au moyen de la méthode du taux d'intérêt effectif. On utilise la méthode du taux d'intérêt effectif pour le calcul du montant des produits d'intérêts à inscrire dans le résultat net.

L'ajustement du coût amorti doit être fondé sur les produits d'intérêts comptabilisés en vertu de la méthode du taux d'intérêt effectif. Le même ajustement s'applique à la valeur comptable brute, car le coût amorti est le point de départ du calcul.

De plus, les tenants du point de vue A font valoir que selon le point de vue B, la correction de valeur pour pertes relativement aux pertes de crédit attendues passerait de 496 \$ à 546 \$, alors qu'il n'y a pas de perte de valeur correspondante comptabilisée au titre de la comptabilisation des produits d'intérêts pour leur montant net. Ce traitement ne concorde pas avec les indications énoncées au paragraphe B5.5.33 d'IFRS 9, selon lesquelles un ajustement de la correction de valeur pour pertes visant à tenir compte des pertes de crédit attendues est comptabilisé en résultat net à titre de gain ou de perte de valeur.

Point de vue B – La valeur comptable brute n'est pas touchée par la comptabilisation pour leur montant net de produits d'intérêts comptabilisés pour leur montant brut.

Le coût amorti est le même qu'en vertu du point de vue A de telle sorte que l'ajustement équivaut aux produits d'intérêts comptabilisés (c'est-à-dire que le coût amorti est de 363 \$). Cependant, on ajuste la valeur comptable brute et la correction de valeur pour pertes relativement aux pertes de crédit attendues au moyen de la désactualisation pour refléter le passage du temps. La valeur comptable brute serait donc de 909 \$ ($1\,000 \$ \div 1,1$), plutôt que de 859 \$. La correction de valeur pour pertes relativement aux pertes de crédit attendues serait de 546 \$ ($909 \$ - 400 \$ \div 1,1$), plutôt que de 496 \$.

L'écriture consisterait ainsi à porter un montant de 83 \$ au débit de la valeur comptable brute, un montant de 50 \$ au crédit de la correction de valeur pour pertes et un montant de 33 \$ au crédit des produits d'intérêts.

Selon ce point de vue, lorsqu'un actif est déprécié, la valeur comptable brute ne change pas et il ne devrait pas y avoir de changement dans l'application de la méthode du taux d'intérêt effectif. Les définitions pertinentes d'IFRS 9 ne semblent pas laisser entendre que le calcul de la valeur comptable brute devrait changer si l'actif financier passe de l'étape 2 à l'étape 3, ou l'inverse. En outre, la méthode d'évaluation de la correction de valeur pour pertes relativement aux pertes de crédit attendues ne devrait pas changer du fait que les produits d'intérêts sont calculés pour leur montant net à l'étape 3.

Les tenants de ce point de vue font valoir que le point de vue A créerait davantage de problèmes dans le cas d'un actif financier qui passe de l'étape 3 à l'étape 2 lorsqu'il cesse d'être déprécié, car les produits d'intérêts seraient alors calculés en fonction de la valeur comptable brute. Par conséquent, le point de vue B garantit une application uniforme des concepts de « valeur comptable brute » et de « correction de valeur pour pertes » pour tous les actifs financiers, quelle que soit l'étape qui caractérise l'actif financier.

Discussion du Groupe

Les membres du Groupe sont d'avis que le calcul de la valeur comptable brute n'est pas touché par la comptabilisation pour leur valeur nette de produits d'intérêts comptabilisés pour leur valeur brute (point de vue B). Ils considèrent que ce point de vue permet de mieux refléter les flux de trésorerie contractuels et de représenter plus fidèlement le risque de crédit associé à l'actif financier. Un membre du Groupe fait remarquer que le libellé des définitions de la valeur comptable brute et du coût amorti ne

semble pas non plus étayer le point de vue A, car ni l'une ni l'autre de ces définitions ne laisse entendre que le montant est ajusté en fonction du montant des produits d'intérêts comptabilisés.

Un autre membre du Groupe fait remarquer qu'IFRS 9 met davantage l'accent sur un passage de l'étape 1 à l'étape 2 (et l'inverse), que sur un passage de l'étape 3 à l'étape 2, car il serait plus difficile de justifier qu'un actif financier qui a été jugé déprécié à un moment quelconque cesse d'être déprécié. Quelques membres du Groupe indiquent également que les discussions se poursuivent à l'échelle mondiale sur cette question. Un cabinet mondial a conclu que le point de vue B est le point de vue qui convient, mais d'autres cabinets mondiaux n'ont pas encore dégagé de conclusion.

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

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

IAS 12 et IAS 34 : Charge d'impôt des périodes intermédiaires

La méthode de comptabilisation des impôts sur le résultat dont fait état IAS 34 *Information financière intermédiaire* ne traite pas la période intermédiaire comme une période distincte, mais requiert plutôt l'utilisation de la méthode du taux d'impôt effectif annuel. Cette méthode s'apparente à celle des PCGR américains, si ce n'est de quelques différences explicites et de certains aspects pour lesquels les PCGR américains sont plus prescriptifs. Il se peut que certaines entités choisissent de se reporter aux indications données dans l'Accounting Standards Codification (ASC) 740, *Income Taxes* du FASB, lorsqu'elles ne sont pas en conflit avec les dispositions plus générales énoncées dans IAS 34.

L'alinéa 30(c) d'IAS 34 précise ceci :

« [L]a charge d'impôt sur le résultat est comptabilisée au titre de chaque période intermédiaire sur la base de la meilleure estimation du taux d'impôt annuel moyen pondéré attendu pour la totalité de l'exercice. Les montants à payer au titre de l'impôt sur le résultat d'une période intermédiaire peuvent devoir être ajustés lors d'une période intermédiaire ultérieure du même exercice si l'estimation relative au taux d'impôt annuel change. »

La norme ne fait pas de distinction claire entre la comptabilisation de l'impôt exigible et celle de l'impôt différé; il y est seulement fait mention de la « charge d'impôt sur le résultat » et on n'y trouve aucune indication détaillée sur certains aspects.

Le Groupe discute de six questions couramment soulevées par l'application d'IAS 34 à la comptabilisation des impôts sur le résultat.

Question 1 : Qu'entend-on par une administration fiscale?

Le paragraphe B14 des exemples qui accompagnent IAS 34 précise ceci : [TRADUCTION] « [d]ans la mesure du possible, on détermine un taux d'impôt effectif annuel moyen estimatif en fonction de chaque administration fiscale, et on l'applique au résultat avant impôts de la période intermédiaire pour chaque administration fiscale ».

On s'interroge sur ce que l'on entend par « administration fiscale » et sur la question de savoir s'il s'agit de l'administration fiscale qui régit :

- chaque composante distincte qui paie l'impôt (c'est-à-dire chaque entité ou groupe d'entités qui produit une même déclaration); ou
- chaque entité ou groupe d'entités dans une même collectivité publique, peu importe qu'il produise ou non une même déclaration.

En vertu des PCGR américains (ASC, paragraphe 740-270-30-36), lorsqu'une entité est assujettie à l'impôt dans une ou plusieurs collectivités publiques, il faudrait utiliser un seul taux d'impôt effectif annuel estimatif général pour déterminer l'impôt (l'économie d'impôt) de la période intermédiaire relatif au résultat (à la perte) ordinaire consolidé pour le cumul de l'exercice, sauf dans certaines circonstances. Ainsi, selon les PCGR américains, une administration fiscale désigne chaque administration auprès de laquelle est produite une déclaration fiscale si de multiples déclarations sont produites dans la même collectivité publique et si la charge ou l'économie d'impôt découlant de ces déclarations fiscales distinctes est déterminée sans égard aux autres déclarations fiscales.

En l'absence d'indications détaillées dans IAS 34, les questions suivantes se posent : peut-on effectuer un choix de méthode comptable lorsqu'il s'agit de déterminer ce que l'on entend par une administration fiscale et les entités peuvent-elles se reporter aux indications des PCGR américains?

Discussion du Groupe

Un membre du Groupe fait observer de manière générale que dans la pratique, et peut-être davantage au sein des entités de plus petite taille, certains préparateurs considèrent que l'administration fiscale est celle qui régit l'entité juridique et calculent la charge d'impôt de la période intermédiaire de la même façon qu'ils calculent la charge d'impôt à la fin de l'exercice. La période intermédiaire serait considérée comme une période distincte pour la présentation de l'incidence fiscale pour cette période. Un autre membre du Groupe mentionne toutefois que l'approche décrite ci-dessus peut se traduire par un écart important par rapport aux dispositions d'IAS 34. Par exemple, lorsqu'il existe un régime à taux d'impôt progressifs, le fait de traiter chaque période intermédiaire comme une période distincte ne serait pas approprié en vertu d'IAS 34, car le taux d'impôt appliqué est fonction du cumul des bénéfices générés pour l'exercice plutôt que pour la période intermédiaire. Par conséquent, un taux d'impôt effectif annuel tiendrait compte des taux d'impôt progressifs. Un autre membre du Groupe fait aussi observer que dans la pratique, les plus grandes entités qui exercent des activités dans de nombreuses collectivités publiques ont tendance à appliquer le taux d'impôt effectif annuel et à ne pas considérer une collectivité publique en fonction de chaque entité.

Question 2 : Quelle approche faut-il adopter lorsqu'une entité n'est pas en mesure de prévoir un taux d'impôt effectif annuel moyen estimatif distinct pour une collectivité publique donnée?

S'il n'est pas possible d'appliquer un taux moyen en fonction de chaque collectivité publique ou un taux distinct pour chaque catégorie de bénéfices, le paragraphe B14 des exemples qui accompagnent IAS 34 précise qu'une entité peut utiliser une moyenne pondérée des taux fixés par différentes

collectivités publiques ou des taux applicables à différentes catégories de bénéfices si cette moyenne correspond à une approximation raisonnable de l'incidence de l'utilisation de taux plus spécifiques.

Dans les PCGR américains (ASC, paragraphes 740-270-25-3 et 740-270-30-18), on trouve des indications explicites pour ce genre de situations. Par exemple, si une catégorie de bénéfices ne peut faire l'objet d'une estimation raisonnable, l'entité comptabilise alors l'impôt de manière distincte dans la période au cours de laquelle les bénéfices de cette catégorie se concrétisent, mais elle adopte la méthode du taux d'impôt effectif annuel pour les autres catégories de bénéfices. Cependant, selon les PCGR américains, les circonstances dans lesquelles il n'est pas possible d'effectuer une estimation fiable du taux d'impôt effectif annuel sont généralement exceptionnelles.

Question 3 : Quelle approche faut-il adopter pour les prévisions relatives à un bénéfice comptable se situant près du seuil de rentabilité et l'incidence de l'application du taux d'impôt effectif annuel?

Dans certains cas (par exemple lorsqu'il existe une activité saisonnière), il arrive qu'une entité effectue des projections relativement à un bénéfice comptable annuel se situant près du seuil de rentabilité et à une charge ou à un recouvrement d'impôt. Or, des bénéfices (ou des pertes) importants peuvent se produire au cours des périodes intermédiaires et l'application du taux d'impôt effectif annuel projeté conformément à IAS 34 pourrait donner lieu à une charge (ou à un recouvrement) d'impôt intermédiaire substantielle qui peut se résorber au cours d'un même exercice.

La prise de position FASB Interpretation No. 18 *Accounting for Income Taxes in Interim Periods – an interpretation of APB Opinion No. 28* aborde ce genre de situation. Lorsque de légères variations du bénéfice ordinaire annuel estimatif peuvent avoir une incidence importante sur le taux d'impôt effectif annuel estimatif, les entités doivent déterminer s'il est possible d'effectuer une estimation fiable du taux d'impôt effectif annuel.

Discussion du Groupe

Le Groupe discute des questions 2 et 3 ensemble, car la question sous-jacente est la suivante : que doit faire une entité qui ne peut effectuer une estimation fiable du taux d'impôt effectif annuel? Faute d'indications détaillées dans IAS 34, les entités peuvent-elles adopter l'approche utilisée en vertu des PCGR américains?

Quelques membres du Groupe commentent ces deux questions. Ils font remarquer qu'en général, une entité peut effectuer une estimation fiable du taux d'impôt effectif annuel. Bien que dans la pratique certaines entités adoptent une approche qui s'apparente à celle des PCGR américains, le raisonnement devrait être étayé par IAS 34. Un membre du Groupe souligne qu'il est difficile en vertu des PCGR américains de comptabiliser un élément de façon distincte de telle sorte que l'on pourrait rarement conclure que le taux d'impôt effectif annuel ne peut faire l'objet d'une estimation fiable. Il serait donc difficile de justifier que le modèle du taux d'impôt effectif annuel ne peut être appliqué.

Question 4 : Quelle approche faut-il adopter pour rendre compte des modifications apportées aux lois fiscales qui sont adoptées ou quasi adoptées?

IAS 34 n'aborde pas de manière claire le traitement comptable qui vise à tenir compte des modifications apportées à la législation fiscale qui sont adoptées ou quasi adoptées, et elle ne distingue

pas non plus de manière claire l'impôt exigible et l'impôt différé. Le paragraphe 29 d'IAS 34 précise que « les principes de comptabilisation des actifs, des passifs, des produits et des charges pour les périodes intermédiaires sont identiques à ceux utilisés dans les états financiers annuels ». Le paragraphe 47 d'IAS 12 *Impôts sur le résultat* précise que « [l]es actifs et passifs d'impôt différé doivent être évalués aux taux d'impôt dont l'application est attendue sur la période au cours de laquelle l'actif sera réalisé ou le passif réglé, sur la base des taux d'impôt (et des lois fiscales) qui ont été adoptés ou quasi adoptés à la fin de la période de présentation de l'information financière ».

Il serait possible, notamment, de comptabiliser l'effet de la réévaluation de l'impôt différé intégralement au cours de la période intermédiaire pendant laquelle la législation fiscale est adoptée ou quasi adoptée. Par ailleurs, comme la méthode du taux d'impôt effectif annuel préconisée dans IAS 34 n'est pas clairement distinguée de l'évaluation de l'impôt différé, il serait possible également de prendre en compte la variation de l'actif ou du passif d'impôt différé dans l'estimation du taux d'impôt effectif pour l'exercice considéré.

Les PCGR américains (ASC, paragraphe 740-270-25-5) énoncent les indications suivantes :

[TRADUCTION] « L'incidence d'une nouvelle législation fiscale ne doit pas être comptabilisée avant l'adoption de cette législation. L'incidence d'une modification de la législation fiscale ou des taux d'impôt sur les impôts exigibles ou remboursables de l'exercice considéré doit être comptabilisée après les dates d'entrée en vigueur prescrites dans les lois et prise en compte dans le calcul du taux d'impôt effectif annuel au plus tôt après la première période intermédiaire qui comprend la date d'entrée en vigueur de la nouvelle législation. L'incidence d'une modification de la législation fiscale ou des taux d'impôt sur un passif ou un actif d'impôt différé ne doit pas être répartie entre les périodes intermédiaires au moyen d'un ajustement du taux d'impôt effectif annuel. »

Question 5 : Quelle approche faut-il adopter pour la comptabilisation des reports en avant de pertes fiscales qui existent au début de l'exercice?

Le paragraphe B21 des exemples accompagnant IAS 34 cite l'exigence d'IAS 12, selon laquelle un actif d'impôt différé doit être comptabilisé pour le report en avant de pertes fiscales et de crédits d'impôt non utilisés « dans la mesure où il est probable que l'on disposera de bénéfices imposables futurs auxquels ces pertes fiscales et crédits d'impôt non utilisés pourront être imputés ». Pour déterminer si on disposera de bénéfices imposables futurs, on applique les critères d'IAS 12 à la date intermédiaire. Si ces critères sont réunis à la fin de la période intermédiaire, l'incidence du report en avant de pertes fiscales est prise en compte dans le taux d'impôt effectif annuel moyen estimatif.

Pour comptabiliser un actif d'impôt différé dans la situation qui précède, il existe deux approches, à savoir :

- l'estimation du taux d'impôt effectif annuel moyen tient compte seulement des reports en avant de pertes que l'on s'attend à utiliser dans l'exercice considéré et on comptabilise un actif d'impôt différé distinct pour les reports en avant de pertes que l'on s'attend à utiliser lors d'exercices futurs;
- l'estimation du taux d'impôt effectif annuel moyen reflète le recouvrement attendu au titre de toutes les pertes fiscales inutilisées depuis le début de la période au cours de laquelle l'évaluation de la recouvrabilité a changé.

L'approche préconisée par les PCGR américains concorde de manière générale avec la première approche décrite ci-dessus.

Question 6 : Quelle approche faut-il adopter pour rendre compte de changements dans les attentes quant à l'issue de positions fiscales incertaines?

IAS 34 n'offre pas d'indication particulière pour le traitement comptable de changements dans l'évaluation faite par l'entité de positions fiscales incertaines lors d'une période intermédiaire.

Selon les PCGR américains, les modifications de jugements au sujet des positions fiscales adoptées lors d'exercices précédents devraient être traitées comme des événements distincts dans la période au cours de laquelle les modifications sont apportées. Les modifications de jugements au sujet de positions fiscales reflétées dans une période intermédiaire antérieure du même exercice devraient être prises en compte dans le calcul du taux d'impôt effectif annuel estimatif.

Discussion du Groupe

Le Groupe discute des questions 4 à 6 ensemble, car la question sous-jacente est la suivante : une entité devrait-elle prendre en compte les modifications de jugements dans le calcul du taux d'impôt effectif annuel ou comptabiliser l'incidence fiscale globale dans la période intermédiaire au cours de laquelle les modifications sont apportées? En l'absence d'indications précises dans IAS 34 sur chacune des questions décrites ci-dessous, l'entité peut-elle effectuer un choix de méthode comptable?

Deux membres du Groupe commentent ces trois questions. On reconnaît qu'IAS 34 ne traite pas de la comptabilisation des modifications de jugements relativement à de nouveaux taux d'impôt adoptés ou quasi adoptés, à des estimations de la réalisation d'un actif d'impôt différé et à des positions fiscales incertaines. Les PCGR américains offrent des indications plus prescriptives selon lesquelles ces modifications sont comptabilisées de manière distincte. Ces membres sont d'avis qu'il existe un choix de méthode comptable en vertu des IFRS, au moins pour certaines de ces situations, étant donné qu'IAS 34 ne contient pas d'indications explicites.

Dans l'ensemble, la discussion du Groupe vise à attirer l'attention sur des questions courantes que soulève l'application d'IAS 34 au calcul des impôts sur le résultat dans une période intermédiaire. Aucune autre mesure n'est recommandée au CNC.

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

IFRS 3 et IAS 12 : Positions fiscales incertaines résultant d'un regroupement d'entreprises

Le Groupe avait déjà discuté de la question des « [Positions fiscales incertaines résultant d'un regroupement d'entreprises](#) » lors de sa réunion du 19 avril 2012.

La question étudiée était la suivante : faut-il comptabiliser et évaluer la position fiscale incertaine conformément aux principes généraux de comptabilisation et d'évaluation décrits dans IFRS 3 *Regroupements d'entreprises* (c'est-à-dire à la juste valeur) (point de vue A) ou conformément à IAS 12 *Impôts sur le résultat* du fait de l'application des exceptions prévues aux paragraphes 24 et 25 d'IFRS 3 (point de vue B)? À l'époque, certains membres du Groupe appuyaient l'un ou l'autre des points de vue

alors que d'autres membres du Groupe appuyaient les deux points de vue au motif qu'il existe un choix de méthode comptable.

Après cette discussion du Groupe, l'IFRS Interpretations Committee a examiné la question du traitement comptable de positions fiscales incertaines relatives à l'impôt exigible. L'IFRS Interpretations Committee a discuté de la question de savoir si les positions fiscales incertaines devraient être comptabilisées conformément à IAS 12 ou à IAS 37 *Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels*. Lors de sa [réunion de juillet 2014](#), la décision de l'IFRS Interpretations Committee concernant son programme de travail indiquait que les positions fiscales incertaines relatives à l'impôt exigible doivent être comptabilisées en vertu d'IAS 12 et non pas d'IAS 37.

Question : La décision de l'IFRS Interpretations Committee concernant son programme de travail de juillet 2014 a-t-elle une incidence sur les points de vue exprimés par le Groupe lors de sa réunion du 19 avril 2012?

Selon le point de vue A présenté dans le compte rendu de la réunion d'avril 2012, les positions fiscales incertaines doivent être évaluées à leurs justes valeurs à la date d'acquisition et le paragraphe 56 d'IFRS 3 devrait être appliqué à l'évaluation ultérieure.

Point de vue A1 – Oui, la décision de l'IFRS Interpretations Committee concernant son programme de travail de juillet 2014 a une incidence sur le point de vue A et précise que les positions fiscales incertaines doivent être comptabilisées conformément à IAS 12 et non pas à IAS 37.

Selon ce point de vue, il n'est pas approprié d'appliquer le paragraphe 56 d'IFRS 3 à l'évaluation ultérieure parce que ce paragraphe s'applique uniquement aux montants qui entrent dans le champ d'application d'IAS 37.

Point de vue A2 – Non, la décision de l'IFRS Interpretations Committee concernant son programme de travail de juillet 2014 n'a pas d'incidence sur le point de vue A. Il est toujours approprié d'appliquer les indications du paragraphe 56 d'IFRS 3 par analogie.

Le paragraphe 46 d'IAS 12 précise ceci :

« Les passifs (actifs) d'impôt exigible de la période antérieure ou considérée doivent être évalués au montant que l'on s'attend à payer aux administrations fiscales ou à recouvrer de celles-ci en utilisant les taux d'impôt (et les lois fiscales) qui ont été adoptés ou quasi adoptés à la fin de la période de présentation de l'information financière. »

Étant donné l'incertitude entourant le montant et le calendrier des entrées et sorties de trésorerie relatives à des positions fiscales incertaines et l'absence d'indications sur l'évaluation plus détaillées dans IAS 12, selon ce point de vue, les entités peuvent s'en remettre aux indications d'IAS 37 pour déterminer le « montant que l'on s'attend à payer » en vertu d'IAS 12.

De plus, les paragraphes 22 et 23 d'IFRS 3 prescrivent un seuil moins élevé pour la comptabilisation des passifs éventuels repris à l'occasion d'un regroupement d'entreprises (c'est-à-dire que les passifs éventuels sont comptabilisés à la juste valeur même si leur réalisation n'est pas probable). Comme le paragraphe 56 d'IFRS 3 traite des considérations relatives aux évaluations ultérieures et exige que le

passif éventuel soit évalué en retenant le plus élevé du montant qui serait comptabilisé selon IAS 37 et du montant comptabilisé dans le regroupement d'entreprises, cette approche permettrait d'éviter tout problème éventuel de réévaluation au premier jour qui suit le regroupement. La question de la réévaluation au premier jour pourrait se poser également dans le cas d'une position fiscale incertaine. L'application des indications du paragraphe 56 d'IFRS 3 par analogie aux positions fiscales incertaines demeure une approche raisonnable.

Point de vue B – Non, la décision de l'IFRS Interpretations Committee concernant son programme de travail de juillet 2014 n'a pas d'incidence sur le point de vue selon lequel les positions fiscales incertaines sont assujetties aux dispositions d'IAS 12 compte tenu des exceptions aux principes de comptabilisation et d'évaluation prévues dans IFRS 3.

Selon le point de vue B présenté dans le compte rendu de la réunion d'avril 2012, les positions fiscales incertaines sont bel et bien visées par les exceptions au champ d'application prévues aux paragraphes 24 et 25 d'IFRS 3. Le libellé du paragraphe IN9 d'IFRS 3 indique que tous les actifs et passifs entrant dans le champ d'application d'IAS 12 doivent être évalués conformément à IAS 12 et non pas à la juste valeur. Par conséquent, ce point de vue n'est pas touché par la décision de l'IFRS Interpretations Committee concernant son programme de travail de juillet 2014.

Discussion du Groupe

Un membre du Groupe fait valoir qu'IFRS 3 vise à exempter les actifs et les passifs entrant dans le champ d'application d'IAS 12. Cependant, les paragraphes 24 et 25 d'IFRS 3 ne sont pas formulés clairement de façon à communiquer ce fait. La discussion de l'IFRS Interpretations Committee sur les positions fiscales incertaines repose sur des présomptions et ne s'applique pas dans le contexte d'un regroupement d'entreprises. En conséquence, il semblerait que la décision de l'IFRS Interpretations Committee concernant son programme de travail de juillet 2014 ne devrait pas modifier les points de vue présentés initialement.

Un autre membre du Groupe fait observer que la décision de l'IFRS Interpretations Committee concernant son programme de travail de juillet 2014 établit seulement que les positions fiscales incertaines doivent être comptabilisées en vertu d'IAS 12. L'IFRS Interpretations Committee poursuit son travail relativement à un projet d'interprétation portant sur l'évaluation et son examen des indications d'IAS 37. Aussi, il serait difficile d'écarter le point de vue voulant que le paragraphe 56 d'IFRS 3 puisse être appliqué par analogie de telle sorte que le montant soit comptabilisé conformément à IAS 37.

Un autre membre du Groupe fait remarquer que la décision de l'IFRS Interpretations Committee concernant son programme de travail de juillet 2014 n'a peut-être pas une incidence importante dans la pratique, car si les exceptions prévues aux paragraphes 24 et 25 d'IFRS 3 étaient appliquées, la comptabilisation et l'évaluation des positions fiscales incertaines s'effectueraient conformément à IAS 12. Cependant, étant donné la difficulté d'évaluer avec précision les positions fiscales incertaines qui surviennent soit dans le cadre normal des activités, soit dans le cadre d'un regroupement d'entreprises, on utilise une juste valeur approximative. Puisque le paragraphe 46 d'IAS 12 exige que les passifs (actifs) d'impôt exigible soient évalués au montant que l'on s'attend à payer aux

administrations fiscales, les entités pourraient se tourner vers les indications d'IAS 37 pour déterminer « le montant que l'on s'attend à payer » en l'absence de principes d'évaluation clairs dans IAS 12.

Dans l'ensemble, les membres du Groupe ayant donné leur point de vue indiquent qu'il est trop tôt pour modifier des décisions antérieures prises à l'égard de la comptabilisation de positions fiscales incertaines résultant de regroupements d'entreprises en se fondant sur la décision de l'IFRS Interpretations Committee concernant son programme de travail de juillet 2014.

Le Groupe se demande s'il y a lieu de porter cette question à l'attention de l'IFRS Interpretations Committee, étant donné qu'un projet d'interprétation sur l'incertitude en matière d'impôt sur le résultat devrait être publié bientôt. Cependant, quelques membres du Groupe font observer que cette question concerne les positions fiscales incertaines résultant d'un regroupement d'entreprises et qu'il est donc probable qu'il faille modifier les exigences d'IFRS 3 pour établir de manière claire quelle norme s'applique plutôt que d'interpréter les dispositions d'IAS 12. Le Groupe confirme que c'est une question qui se pose toujours dans la pratique et recommande que le CNC examine cette question, de même que les autres questions relatives à IFRS 3 dont le Groupe a déjà discuté, pour déterminer quelles autres mesures pourraient être prises.

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

LE POINT SUR LES DISCUSSIONS ANTÉRIEURES DU GROUPE

IAS 23 : Dépréciation

Lors de sa réunion de juin 2014, le Groupe a suggéré au CNC d'envisager d'autres avenues pour mieux attirer l'attention sur cette [question](#), car elle est peut-être plus répandue au sein des entités canadiennes du secteur des ressources. Les permanents du CNC ont mentionné au Groupe que la question avait été portée à l'attention du Groupe de travail sur les IFRS dans le secteur minier et du Groupe de travail sur les IFRS dans le secteur pétrogazier. Le Groupe de travail sur le secteur minier a mis à jour son document [Points de vue sur l'inscription à l'actif des coûts d'emprunt](#) pour refléter la discussion du Groupe.

IAS 33 : Conventions d'entiercement d'actions

Lors de sa réunion de septembre 2014, le Groupe a suggéré que le CNC détermine les mesures qui pourraient être prises au sujet de cette [question](#) (par exemple, en attirant l'attention du Groupe de travail sur les IFRS dans le secteur pétrogazier et du Groupe de travail sur les IFRS dans le secteur minier). Les permanents du CNC ont mentionné au Groupe que la question avait été portée à l'attention des deux groupes de travail, qui ont indiqué que si les conventions d'entiercement d'actions sont observées dans le secteur minier, elles ne sont pas suffisamment répandues pour justifier la publication d'un document *Points de vue*.

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

Les permanents du CNC ont fait savoir au Groupe que les discussions de septembre 2014 sur la « [contrepartie éventuelle dans l'achat d'actifs](#) » et la « [contrepartie éventuelle dans la vente d'actifs](#) » avaient été communiquées aux permanents de l'IFRS Interpretations Committee en réponse à une

demande d'information, qui portait sur une question relative aux paiements variables pour l'acquisition séparée d'immobilisations corporelles et d'immobilisations incorporelles.

IFRS 3 : Questions diverses

Les permanents du CNC ont mentionné que dans la [lettre de commentaires](#) du CNC sur le suivi après mise en œuvre d'IFRS 3 *Regroupement d'entreprises* effectué par l'IASB, les trois questions suivantes abordées par le Groupe ont été soulevées :

- [IFRS 3, IFRS 13 et IAS 37 : Obligations liées à la mise hors service d'immobilisations prises en charge dans le cadre d'un regroupement d'entreprises ou d'un achat d'actifs](#) (juin 2014);
- [IFRS 3 et IFRS 13 : Regroupements d'entreprises avec transfert d'une contrepartie qui comprend des actions assorties de restrictions](#) (septembre 2013);
- [IFRS 3 et IAS 12 : Positions fiscales incertaines résultant d'un regroupement d'entreprises](#) (avril 2012).

L'IASB a terminé son suivi après mise en œuvre d'IFRS 3 en juin 2015. Selon son [rapport et sa synthèse des commentaires](#), l'IASB a décidé que quatre questions dont on a déterminé qu'elles revêtaient une importance élevée ou moyennement élevée feraient l'objet d'une recherche. Les permanents du CNC ont mentionné que les trois questions dont le CNC a fait état dans sa lettre de commentaires n'étaient pas du nombre. Les membres du Groupe confirment que les trois questions relatives à IFRS 3 demeurent toujours une préoccupation dans la pratique et recommandent que le CNC cherche d'autres moyens de faire examiner ces trois questions (par exemple lors de la consultation de 2015 sur le programme de travail de l'IASB).

Les permanents du CNC ont aussi mentionné que l'IASB avait entrepris un projet de recherche sur les provisions, passifs et actifs éventuels, et la discussion du Groupe sur la question des obligations liées à la mise hors service d'immobilisations prises en charge dans le cadre d'un regroupement d'entreprises ou d'un achat d'actifs a été soumise pour examen aux permanents responsables du projet de l'IASB.

IAS 1 : Classement d'une dette à long terme devant être remboursée par une émission de titres

Le compte rendu de la réunion d'octobre 2012 indiquait que le CNC avait pris en considération la recommandation du Groupe. On avait demandé aux permanents du CNC de pousser les recherches et de discuter de la [question](#) avec les permanents de l'IFRS Interpretations Committee.

En décembre 2012, les permanents du CNC ont rencontré le directeur des activités de mise en œuvre de l'IASB et discuté de la question du classement d'une dette à long terme devant être remboursée par une émission de titres. En outre, sans faire référence explicitement à cette question, dans sa [lettre de commentaires](#) au sujet de l'exposé-sondage [Classement des passifs \(projet de modification d'IAS 1\)](#), le CNC demandait que l'on mette en œuvre un projet plus étendu qui aborde les incohérences entre les alinéas 69(a) et 69(d) d'IAS 1 *Présentation des états financiers*.

Un membre du Groupe mentionne que les nombreuses lettres de commentaires soumises à l'égard de l'exposé-sondage n'appuient pas les propositions, et espère que des éclaircissements seront apportés. Le Groupe confirme que la question de l'application du classement d'une dette à long terme devant être

remboursée par une émission de titres demeure toujours un problème dans la pratique, mais recommande que le CNC se tienne au fait des projets actuels et futurs de l'IASB concernant IAS 1 pour profiter d'une occasion future de soulever de nouveau cette question.

(Pour bien comprendre ces discussions ainsi que les opinions exprimées dans le cadre de ce point sur les discussions antérieures du Groupe, écoutez le [clip audio](#) [en anglais seulement].)

AUTRES QUESTIONS

IFRS 3 : Regroupements d'entreprises

En juin 2015, l'IASB a annoncé qu'il mettait la touche finale à son suivi après mise en œuvre d'IFRS 3 *Regroupements d'entreprises* et a publié un [rapport et une synthèse des commentaires](#). Cet examen a permis de constater que les dispositions en matière de comptabilisation de la norme ont suscité l'adhésion générale, mais que certains éléments devront faire l'objet d'une recherche plus approfondie, notamment la comptabilisation du goodwill. Le Groupe discute de l'incidence de ce rapport sur des questions soulevées précédemment – se reporter à la section [IFRS 3 : Questions diverses](#).

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

En juillet 2015, l'IASB a confirmé qu'il reportait d'un an la date d'entrée en vigueur d'IFRS 15 *Produits des activités ordinaires tirés de contrats conclus avec des clients*, soit aux exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2018. L'IASB a aussi publié l'exposé-sondage [Clarification d'IFRS 15](#), dans lequel il propose d'apporter des éclaircissements à IFRS 15 et d'y ajouter un allègement transitoire. Les parties prenantes étaient invitées à soumettre leurs commentaires directement à l'IASB avant la fin de la période de commentaires.

Le FASB a aussi confirmé que la date d'entrée en vigueur était reportée d'un an et a publié deux exposés-sondages visant à clarifier la norme. Les exposés-sondages traitent de l'identification des obligations de prestation, des entités agissant pour leur propre compte ou comme mandataires, et des licences.

Vente ou apport d'actifs entre un investisseur et une entreprise associée ou une coentreprise (modifications d'IFRS 10 et d'IAS 28)

En août 2015, l'IASB a publié l'exposé-sondage [Date d'entrée en vigueur des modifications d'IFRS 10 et d'IAS 28](#), dans lequel il est proposé de reporter les modifications concernant la comptabilisation s'appliquant aux entreprises associées et aux coentreprises jusqu'à ce qu'un examen plus général soit achevé. Selon la proposition, la date d'entrée en vigueur est reportée jusqu'à ce que l'IASB ait mis au point la version définitive des modifications, s'il en est, découlant de son projet de recherche sur la méthode de la mise en équivalence. Les parties prenantes étaient invitées à soumettre leurs commentaires à l'IASB avant la fin de la période de commentaires.

La modification porte sur la façon dont l'entité doit déterminer le profit ou la perte qu'elle comptabilise lorsque des actifs sont vendus ou échangés entre l'entité et une entreprise associée ou une coentreprise, et elle devait entrer en vigueur en même temps que *Comptabilisation des acquisitions d'intérêts dans des entreprises communes* (modifications d'IFRS 11 *Partenariats*).

On a rappelé aux préparateurs que les modifications d'IFRS 11, qui prennent effet pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2016, présentent de nouvelles indications qui clarifient IFRS 3 *Regroupements d'entreprises* et doivent être appliquées par l'acquéreur qui obtient le contrôle conjoint sur une entreprise commune dont l'activité constitue une entreprise. Ces nouvelles indications peuvent entraîner un changement important dans la pratique. Elles précisent également que si l'entité acquiert des intérêts additionnels dans une entreprise commune mais conserve le contrôle conjoint, IFRS 3 s'applique aux intérêts additionnels, mais les intérêts détenus antérieurement ne sont pas réévalués.

L'IFRS Interpretations Committee se penche actuellement sur une demande de clarification quant à la question de savoir si des intérêts détenus antérieurement dans les actifs et passifs d'une entreprise commune sont réévalués à la juste valeur lorsque l'acquisition par l'investisseur d'intérêts additionnels fait de cet investisseur un coparticipant (c'est-à-dire en supposant l'existence d'un contrôle conjoint) de l'entreprise commune. Les parties prenantes étaient invitées à suivre l'[évolution de ce dossier](#).

Consultation sur le programme de travail de l'IASB

En août 2015, l'IASB a publié le document [Consultation de 2015 sur le programme de travail](#) pour solliciter les commentaires du public sur ses orientations stratégiques et sur l'équilibre global de son programme de travail pour la période allant du milieu de 2016 jusqu'au milieu de 2020. Les parties prenantes étaient invitées à soumettre leurs commentaires à l'IASB avant la fin de la période de commentaires.

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