

# **Exposé-sondage**

## **Projet de Normes comptables pour les entreprises à capital fermé**

### **Produits – Frais ou paiements initiaux non remboursables**

**Juillet 2022**

---

**LES COMMENTAIRES DOIVENT PARVENIR AU CNC AU PLUS TARD  
LE 15 AOÛT 2022**

---

Votre opinion nous tient à cœur, et nous accueillerons avec grand intérêt vos commentaires sur le présent exposé-sondage. Faites-les-nous parvenir en téléversant une lettre de commentaires à l'attention de :

Katharine Christopoulos, CPA, CA  
Directrice, Normes comptables  
Conseil des normes comptables  
277, rue Wellington Ouest  
Toronto (Ontario) M5V 3H2  
[kchristopoulos@acsbcanada.ca](mailto:kchristopoulos@acsbcanada.ca)

Le présent exposé-sondage reflète des propositions formulées par le Conseil des normes comptables (CNC). Nous vous invitons à nous faire parvenir par écrit, en votre propre nom ou au nom de votre organisation, vos commentaires sur le contenu de l'exposé-sondage. Il est souhaitable que les répondants qui sont favorables aux propositions expriment leur opinion au même titre que ceux qui ne le sont pas.

Les commentaires ont d'autant plus de valeur qu'ils portent sur un paragraphe ou un groupe de paragraphes précis. Si vous exprimez une divergence de vues, veuillez expliquer clairement le problème en cause et indiquer une solution possible, avec motifs à l'appui. Les commentaires reçus par le CNC, à l'exception de ceux dont l'auteur aura demandé la confidentialité, pourront être consultés sur le site Web peu après la date limite de réception. La demande de confidentialité doit être formulée expressément dans la réponse.

## POINTS SAILLANTS

Le CNC propose, sous réserve des commentaires qu'il recevra à la suite de la publication de l'exposé-sondage, de modifier le chapitre 3400, PRODUITS, de la Partie II du Manuel de CPA Canada – Comptabilité (le Manuel). La modification entraînerait le report de la date d'entrée en vigueur des indications d'application relatives aux frais ou paiements initiaux non remboursables des exercices ouverts à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2022 aux exercices ouverts à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2025. Une application anticipée est permise. La modification viserait également, dans les cas pertinents, les organismes sans but lucratif (OSBL) qui appliquent les normes de la Partie III du Manuel.

### Contexte

Le CNC a apporté en décembre 2019 des modifications au chapitre 3400 pour donner des indications supplémentaires sur l'application des dispositions de ce chapitre concernant divers sujets complexes liés aux produits, dont la détermination du moment où comptabiliser les produits se rapportant aux frais ou aux paiements initiaux non remboursables. Les modifications devaient s'appliquer aux exercices ouverts à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2021, mais leur entrée en vigueur a été reportée au 1<sup>er</sup> janvier 2022 en raison de la pandémie de COVID-19. Elles doivent être appliquées de manière rétrospective.

Lorsque les entités ont commencé à appliquer les modifications, le CNC a été informé de difficultés d'application par des parties prenantes, en particulier des organisations qui offrent des avantages à leurs membres. Ces parties prenantes avaient des doutes quant à l'utilité pour la prise de décisions du report de la comptabilisation des frais initiaux non remboursables dans le cas d'abonnements de longue durée. Elles ont également dit être préoccupées par les coûts liés à l'application des modifications.

Le CNC a pris en considération les commentaires formulés et a déterminé qu'il avait besoin de plus de temps pour examiner les questions soulevées par les parties prenantes liées aux droits d'adhésion initiaux et aux frais d'abonnement à vie non remboursables, et se pencher sur les contrats sous-jacents. Par conséquent, il propose de reporter au 1<sup>er</sup> janvier 2025 l'entrée en vigueur des modifications touchant les frais ou paiements initiaux non remboursables pour se donner le temps de faire des recherches sur les effets des modifications publiées antérieurement relatives aux frais et aux paiements initiaux non remboursables. Le CNC sera ensuite à même de répondre aux préoccupations des parties prenantes.

### Parachèvement des propositions

Le CNC délibérera sur les propositions à la lumière des commentaires reçus et des conseils du [Comité consultatif sur les entreprises à capital fermé](#). Ce comité aide le CNC à tenir à jour et à améliorer les Normes comptables pour les entreprises à capital fermé. Le CNC demandera aussi l'avis du [Comité consultatif sur les organismes sans but lucratif](#) à propos des circonstances propres aux OSBL dans l'application d'éventuelles modifications à apporter à la norme.

Le CNC rendra compte de ses délibérations dans ses résumés des décisions et sur la page Web consacrée au projet sur les produits tirés de frais ou de paiements initiaux non remboursables.

Le CNC prévoit de publier les modifications une fois que les délibérations et la procédure officielle de mise au point définitive de la norme auront été menées à bien, c'est-à-dire en novembre 2022, si aucun changement important ne s'avère nécessaire<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> Consultez la section « Procédure officielle propre aux normes nationales » dans la [Procédure officielle de normalisation du CNC](#).

## Appel à commentaires

Les commentaires ont d'autant plus de valeur qu'ils portent sur un paragraphe ou un groupe de paragraphes précis. Si vous exprimez une divergence de vues, veuillez expliquer clairement le problème en cause et indiquer une solution possible, avec motifs à l'appui.

Le CNC invite les intéressés à formuler des commentaires sur toutes les propositions du présent exposé-sondage, mais il souhaite particulièrement recevoir des réponses à la question énoncée ci-dessous.

1. La date d'entrée en vigueur proposée pour les modifications à apporter au chapitre 3400 en ce qui concerne les frais ou les paiements initiaux non remboursables vous convient-elle (voir les paragraphes proposés 3400.37 et .37A)? Dans la négative, pourquoi?

Les lettres de commentaires doivent parvenir au CNC au plus tard le 15 août 2022. Faites-les-nous parvenir en téléversant votre lettre de réponse au moyen du [formulaire en ligne](#).

## PROPOSITION

Le chapitre qui suit serait modifié de la manière indiquée. Le texte ajouté est souligné et le texte supprimé est barré.

## CHAPITRE 3400, PRODUITS

### DATE D'ENTRÉE EN VIGUEUR ET DISPOSITIONS TRANSITOIRES

- .37 Les modifications apportées aux paragraphes ou alinéas 3400.01, .09 a), .09 d), .11, .17, .23 et .24, ainsi que les nouveaux paragraphes 3400.32A, .32B et .A1 à .A448, publiés en décembre 2019, s'appliquent aux états financiers annuels des exercices ouverts à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2022. Sauf pour ce qui est précisé aux paragraphes 3400.38 à .40, l'entreprise applique ces modifications de manière rétrospective, conformément au chapitre 1506, MODIFICATIONS COMPTABLES. Une application anticipée est permise.
- .37A Les modifications apportées aux paragraphes 3400.A45 à .A48, publiées en décembre 2019, s'appliquent aux états financiers annuels des exercices ouverts à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2025. L'entreprise applique ces modifications de manière rétrospective, conformément au chapitre 1506, MODIFICATIONS COMPTABLES. Une application anticipée est permise.

# BASE DES CONCLUSIONS

## Introduction

1. Le présent document résume les éléments que les membres du CNC ont jugés importants pour dégager leurs conclusions relativement à la modification du chapitre 3400, PRODUITS, de la Partie II du Manuel de CPA Canada – Comptabilité. Il expose les motifs qui ont décidé le CNC à entreprendre la modification de ce texte, le processus de recherche et de réflexion suivi, les décisions clés prises par le CNC, ainsi que les principales raisons qui l'ont amené à adopter certains points de vue et à en rejeter d'autres.

## Contexte

2. En mai 2019, le CNC a publié un exposé-sondage qui visait à répondre aux préoccupations des parties prenantes en ce qui concerne le chapitre 3400. Celles-ci avaient constaté un manque d'indications d'application et d'exemples dans la norme relativement à certains sujets complexes liés aux produits, notamment les frais ou paiements initiaux non remboursables.
3. La principale proposition de l'exposé-sondage était l'ajout d'une annexe au chapitre 3400 contenant des indications supplémentaires sur les sujets complexes liés aux produits pour lesquels de nombreuses parties prenantes avaient exprimé des préoccupations. Ces indications étaient reprises d'indications remplacées de la Partie V du Manuel (principalement des abrégés des délibérations du Comité sur les problèmes nouveaux (CPN)).
4. Les indications d'application et les exemples portant sur les frais ou paiements initiaux non remboursables sont tirés du CPN-141, *Constatation des produits*. Compte tenu du manque d'indications dans le chapitre 3400, bon nombre de parties prenantes se reportaient aux CPN et à d'autres indications remplacées des normes prébasculément. L'intégration dans le Manuel conférait aux indications d'application le statut de texte faisant autorité.
5. Le CNC a approuvé les modifications du chapitre 3400 en octobre 2019 et les a publiées dans le Manuel en décembre 2019. Les modifications devaient s'appliquer aux exercices ouverts à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2021, mais leur entrée en vigueur a été reportée au 1<sup>er</sup> janvier 2022 en raison de la pandémie de COVID-19. Elles doivent être appliquées de manière rétrospective.
6. Lorsque les entités ont commencé à appliquer les modifications, le CNC a été informé de difficultés d'application par des parties prenantes, en particulier des organisations qui offrent des avantages à leurs membres. Ces parties prenantes avaient des doutes quant à l'utilité pour la prise de décisions du report de la comptabilisation des frais initiaux non remboursables dans le cas d'abonnements de longue durée. Elles ont également dit être préoccupées par les coûts liés à l'application des modifications.
7. Le CNC a appris que bon nombre d'entités qui perçoivent des droits d'adhésion initiaux ou des frais d'abonnement à vie non remboursables (par exemple les clubs de golf) comptabilisent actuellement ces produits immédiatement. Certaines d'entre elles appliquaient les indications du CPN-105, *Constatation des produits relatifs aux droits d'adhésion non remboursables reçus par des organismes sans but lucratif*, avant l'introduction de la Partie III du Manuel. Après avoir adopté la Partie III, ces entités ont continué d'appliquer la même méthode de comptabilisation, faute d'indications d'application concernant les frais ou paiements initiaux non remboursables.

8. Selon le CPN-105, les produits se rapportant aux droits d'adhésion ou aux frais d'abonnement à vie non remboursables doivent être comptabilisés lorsque l'essentiel des obligations importantes relatives aux droits d'adhésion a été rempli, soit :
  - a) lorsque l'organisme sans but lucratif accorde aux nouveaux membres le droit d'utiliser ses installations et ses services;
  - b) lorsque l'organisme sans but lucratif n'a plus ni l'obligation ni l'intention – en raison d'un contrat, de la pratique courante ou de la législation – de rembourser des montants reçus ou de renoncer à des montants impayés;
  - c) lorsqu'aucune autre condition importante dont dépend la conclusion de l'opération n'est pas remplie.
9. Lorsque les indications d'application ont été ajoutées au chapitre 3400, le CNC n'y a pas intégré d'indications semblables à celles contenues dans le CPN-105.
10. Les indications d'application ajoutées au chapitre 3400 comprenaient les indications suivantes relatives aux frais ou aux paiements initiaux non remboursables :
  - A45. [...] Dans certaines circonstances, le droit ou le bien cédé ou le service rendu en relation avec les frais non remboursables n'a en lui-même aucune utilité pour l'acheteur si le vendeur ne s'acquitte pas des autres obligations stipulées dans l'accord. En l'absence de la poursuite de l'engagement du vendeur conformément à l'accord, le client n'aurait pas payé les frais.
  - A46. Lorsque les frais initiaux sont versés en contrepartie de biens livrés ou de services fournis qui n'ont en eux-mêmes aucune utilité pour l'acheteur si l'entreprise ne s'acquitte pas des autres obligations stipulées dans l'accord, on reporte les produits.
11. Compte tenu de ces indications, la plupart des organisations percevant des droits d'adhésion et des frais d'abonnement à vie non remboursables ont conclu que ces frais n'avaient en soi aucune « utilité pour l'acheteur » et que, par conséquent, ils devraient être reportés puis comptabilisés dans les produits par amortissement. Certaines parties prenantes ont également fait observer qu'il était difficile pour les entités de démontrer que le service qu'elles fournissent en échange des droits d'adhésion a une utilité pour l'acheteur.
12. Des parties prenantes ont aussi souligné que la notion d'« utilité pour l'acheteur » n'est ni définie dans les indications d'application, ni utilisée ailleurs dans le chapitre 3400.
13. Le CNC a également été informé que les exemples relatifs aux frais initiaux amènent à conclure que les frais doivent être reportés et qu'aucun des scénarios ne prévoit la comptabilisation immédiate des frais initiaux.
14. Les commentaires reçus jusqu'ici par le CNC concernant ce possible changement dans la pratique sont mitigés. Certaines parties prenantes ont indiqué que des faits ou des circonstances pourraient permettre de comptabiliser immédiatement les produits se rapportant aux droits d'adhésion et aux frais d'abonnement à vie non remboursables. Elles sont d'avis qu'un solde des produits reportés n'est pas utile à la prise de décisions parce que l'entité n'a pas d'obligation de prestation restante en échange des frais.
15. D'autres parties prenantes ont fait valoir que les droits d'adhésion et les frais d'abonnement à vie devraient être reportés. Elles estiment que le report de la comptabilisation des produits permet de donner une image fidèle des produits, car l'entité fournit des services qui ont une utilité pour l'acheteur pour la durée de l'abonnement.
16. La majorité des parties prenantes ont souligné que les différents contrats comportent de nombreuses nuances qu'il faut prendre en considération avant de tirer une conclusion quant au traitement comptable le plus approprié.

## Report de la date d'entrée en vigueur

17. Le CNC a envisagé soit de reporter la date d'entrée en vigueur des modifications, soit de retirer complètement les précisions d'application. Les deux options lui permettaient d'analyser plus avant les modifications, de recueillir d'autres commentaires et de déterminer si un projet de normalisation est nécessaire pour répondre aux préoccupations des parties prenantes.
18. Pour déterminer l'option à privilégier, le CNC a examiné les raisons pour lesquelles les modifications ont été publiées à l'origine. Avant la publication des modifications en décembre 2019, bon nombre d'entités demandaient à ce que soient fournies davantage d'indications sur la façon de comptabiliser les frais ou les paiements initiaux non remboursables. Cette structure de frais est typique des entités qui établissent des accords de licences logicielles. Étant donné l'absence d'indications dans le chapitre 3400, les entités se reportaient aux indications remplacées du CPN-141 pour déterminer comment comptabiliser ces types d'accords. L'ajout des indications tirées du CPN-141 dans le Manuel leur a conféré le statut de texte faisant autorité. Pour ces types d'entités, les modifications ont été avantageuses et ont permis d'étayer la méthode comptable appliquée aux frais ou aux paiements initiaux non remboursables. En conservant les indications dans la norme, on confirme la validité des méthodes comptables des entités qui ont initialement demandé ces indications.
19. Le CNC s'est également demandé s'il devait permettre l'adoption anticipée des modifications durant ses délibérations sur les commentaires des parties prenantes. Il a appris de ses comités consultatifs que pour bon nombre d'entités, dont des entités qui perçoivent des frais initiaux non remboursables en vertu d'accords de licences logicielles, le processus de mise en œuvre est bien avancé et les modifications sont utiles eu égard à leur information financière. Le CNC a conclu que l'adoption anticipée devait continuer d'être permise, parce qu'elle contribue à la communication d'informations plus utiles à la prise de décisions pour les utilisateurs des états financiers des entités. Il encourage d'ailleurs les entités à appliquer les modifications par anticipation.
20. Le CNC s'est également penché sur la question de savoir s'il y avait lieu de fixer une nouvelle date d'entrée en vigueur pour les modifications visant les frais ou paiements initiaux non remboursables, et si le report devait être indéfini. Il a décidé de modifier la date d'entrée en vigueur afin de faire preuve de transparence quant au moment où il prévoit l'achèvement d'un projet de normalisation, si un tel projet s'avère nécessaire.
21. Pour déterminer la nouvelle date d'entrée en vigueur, le CNC a pris en compte les types d'entités qui seront visées par ses recherches et par un éventuel projet de normalisation. Les entités qui perçoivent des droits d'adhésion ou des frais d'abonnement à vie non remboursables sont celles qui ont exprimé le plus de préoccupations à l'égard des modifications. Certaines d'entre elles sont des entités à but lucratif qui appliquent la Partie II du Manuel et d'autres sont des organismes sans but lucratif qui appliquent la Partie III. Le CNC est d'avis que ses recherches doivent porter sur ces types d'entités. Il a en effet remarqué que les entités qui perçoivent certains types de frais initiaux non remboursables, comme les frais liés à la délivrance de licences logicielles, ont tiré profit des précisions d'application fournies. Il estime que ces types d'accords doivent être exclus de ses recherches, et que les modifications à apporter à la norme ou aux indications d'application ne devraient pas avoir d'incidence sur ces entités. Compte tenu de la portée limitée des recherches, le CNC prévoit d'être en mesure de mener à terme un éventuel projet normatif avant le 1<sup>er</sup> janvier 2025.

## Date d'entrée en vigueur

22. Le CNC prévoit de publier les modifications dans la Partie II du Manuel le 1<sup>er</sup> novembre 2022. Il a choisi cette date parce que les précisions d'application relatives à la comptabilisation des frais et des paiements initiaux non remboursables s'appliquent actuellement pour les exercices ouverts à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2022. Les modifications sont donc déjà en vigueur.

23. Toutefois, la plupart des entreprises à capital fermé et des organismes sans but lucratif ne publient que des états financiers de fin d'exercice. La publication des modifications avant le 31 décembre 2022 permet donc aux entités qui n'ont pas appliqué les modifications par anticipation de bénéficier du report de la date d'entrée en vigueur.
24. Le CNC propose également de permettre l'application anticipée, y compris pour les états financiers dont la publication n'est pas encore autorisée. Les entités pourront ainsi, si elles le souhaitent, appliquer les modifications pour leurs états financiers du 31 décembre 2022.

© 2022 Normes d'information financière et de certification,  
Comptables professionnels agréés du Canada

Tous droits réservés. Cette publication est protégée par des droits d'auteur et ne peut être reproduite, stockée dans un système de recherche documentaire ou transmise de quelque manière que ce soit (électroniquement, mécaniquement, par photocopie, enregistrement ou toute autre méthode) sans autorisation écrite préalable.

Pour toute question relative à cette autorisation, veuillez écrire à [info@frascanada.ca](mailto:info@frascanada.ca).