

Groupe de discussion sur les IFRS®

Compte rendu de la réunion publique

Le 12 décembre 2019

Le Groupe de discussion sur les IFRS est appelé à jouer un rôle consultatif pour aider le Conseil des normes comptables (CNC) à encadrer l'application des normes IFRS® au Canada. Le Groupe offre une tribune publique pour discuter des questions que soulève l'application actuelle ou à venir des normes IFRS publiées et pour suggérer au CNC des questions à soumettre à l'International Accounting Standards Board (IASB) ou à l'IFRS Interpretations Committee. Il conseille aussi le CNC au sujet d'améliorations qui pourraient être apportées aux normes IFRS, dont il discute généralement à huis clos.

Les membres du Groupe proviennent d'horizons diversifiés. Ils participent aux discussions à titre individuel, et les opinions qu'ils expriment en réunion publique ne représentent pas nécessairement celles de l'organisation à laquelle ils appartiennent ni celles du CNC.

Les résultats des discussions du Groupe ne constituent pas des prises de position officielles ni des indications faisant autorité. Le présent document a été préparé par les permanents du CNC d'après les discussions tenues lors de la réunion du Groupe. Pour prendre connaissance dans le détail de ces discussions et des opinions exprimées, écoutez les [clips audio](#) (en anglais seulement).

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

QUESTIONS PRÉSENTÉES ET TRAITÉES LORS DE LA RÉUNION DU 12 DÉCEMBRE 2019

[IFRS 16 et IAS 16 : Durée du contrat de location et durée d'utilité des améliorations locatives](#)

[IFRS 16 : Application de la définition de contrat de location à un droit de surface](#)

[IFRS 15, IFRS 16, IAS 2 et IAS 41 : Incidence d'IFRS 16 sur l'établissement du coût des stocks, la comptabilisation des produits et les actifs biologiques](#)

[IAS 19 et IAS 34 : Réévaluation au titre des régimes de retraite en raison de fluctuations importantes du marché durant une période intermédiaire](#)

[IFRS 3 et IAS 12 : Impôt différé sur le goodwill dans un regroupement d'entreprises](#)

[IAS 36 : Changements climatiques et dépréciation d'actifs](#)

[IAS 32 : Classement des parts de sociétés en commandite simple](#)

[IAS 19 : Éventualités relatives aux événements et à la performance futurs des programmes de primes à long terme](#)

[Consultation de 2020 sur le programme de travail de l'IASB](#)

LE POINT SUR LES DISCUSSIONS ANTÉRIEURES DU GROUPE

[IFRS 16 : Appréciation du droit de contrôler](#)

[IFRS 3, IAS 12, IFRIC 23 : Positions fiscales incertaines résultant d'un regroupement d'entreprises](#)

[IFRS 16 : Transactions de cession-bail assorties de paiements variables](#)

[IFRS 16 et IAS 37 : Paiements de loyers variables et provisions pour contrats de location déficitaires](#)

AUTRES QUESTIONS

[Rappels sur les documents de consultation de l'IASB®](#)

[Classement des passifs en tant que passifs courants ou passifs non courants \(modifications d'IAS 1\)](#)

[Goodwill et dépréciation](#)

QUESTIONS PRÉSENTÉES ET TRAITÉES LORS DE LA RÉUNION DE DÉCEMBRE

IFRS 16 et IAS 16 : Durée du contrat de location et durée d'utilité des améliorations locatives

L'IFRS® Interpretations Committee a reçu une demande d'éclaircissements concernant deux problèmes liés à l'application d'IFRS 16 *Contrats de location*, à savoir :

1. La façon de déterminer la durée d'un contrat de location résiliable ou renouvelable¹.
Plus particulièrement, l'entité qui résilie un contrat devrait-elle tenir compte de l'ensemble des facteurs économiques de ce contrat plutôt que des seules pénalités prévues, lorsqu'elle applique le paragraphe B34 d'IFRS 16 et doit déterminer si elle ne s'expose « tout au plus qu'à une pénalité négligeable »?
2. Le fait que la durée d'utilité des améliorations locatives non amovibles soit limitée ou non à la durée du contrat de location déterminée conformément à IFRS 16.

En réponse à cette demande, l'IFRS Interpretations Committee a publié, en décembre 2019, une [décision](#) dans laquelle il fait remarquer que, lorsqu'elle applique le paragraphe B34 d'IFRS 16 et détermine la période durant laquelle le contrat décrit dans la demande est exécutoire, l'entité doit prendre en compte :

- l'ensemble des facteurs économiques du contrat et non les seules pénalités prévues en cas de résiliation. Par exemple, si l'une ou l'autre des parties a un avantage économique à ne pas résilier le contrat de location, comme le fait qu'en cas de résiliation elle se verrait imposer une

¹ Le contrat de location résiliable décrit dans la demande d'éclaircissements ne stipule pas une durée précise; il se poursuit indéfiniment jusqu'à ce que l'une ou l'autre des parties signifie son intention de le résilier. Il prévoit un délai de préavis, par exemple de 12 mois, et aucune partie n'est tenue de verser un paiement au moment de la résiliation. Le contrat de location renouvelable décrit dans la même demande définit la période initiale après laquelle il se renouvelle indéfiniment jusqu'à ce qu'il soit résilié par l'une ou l'autre des parties.

pénalité non négligeable, alors le contrat est exécutoire au-delà de la date à laquelle il peut être résilié;

- le fait que les parties ont chacune le droit de résilier le contrat de location sans la permission de l'autre partie et en ne s'exposant tout au plus qu'à une pénalité négligeable.

Le Groupe se penche sur la façon d'appliquer cette décision dans diverses situations, notamment en présence de contrats renouvelables mensuellement.

Mise en situation 1

- La société A (le preneur) exploite une mine dans une région éloignée du Nord du Canada, où l'extraction a commencé depuis peu.
- Le 1^{er} janvier 2019, elle conclut avec la société B (le bailleur) un contrat visant la location d'un engin d'extraction destiné à la mine. On présume que le contrat répond à la définition d'un contrat de location selon IFRS 16 et que la durée d'utilité de l'engin d'extraction est de cinq ans.
- La durée initiale du contrat est de un an, après quoi le contrat se renouvellera mensuellement tant qu'aucune partie ne le résiliera pas en donnant un préavis d'un mois. Le contrat ne prévoit pas de pénalité en cas de résiliation.
- Il existe un marché très actif pour les engins d'extraction de ce type. Par conséquent, la société B ne s'exposerait tout au plus qu'à une pénalité négligeable si le contrat n'était pas renouvelé après la durée initiale de un an (les coûts de transport seraient considérés comme négligeables pour la société B).
- L'extraction devrait durer trois ans, soit jusqu'au 31 décembre 2021. Si la société A devait remplacer l'engin, le processus de remplacement et le temps qu'il faudrait y consacrer perturberaient considérablement ses activités et lui occasionneraient des coûts d'exploitation supplémentaires en main-d'œuvre, en intérêts et en frais de location additionnels.

Question 1 : Comment la société A devrait-elle appliquer la décision susmentionnée pour déterminer la durée du contrat de location?

Analyse

La durée minimale potentielle du contrat de location correspond à la période où celui-ci est non résiliable, soit un an. Pour connaître la période durant laquelle le contrat est exécutoire, la société A doit déterminer le moment où le preneur ou le bailleur peuvent le résilier sans la permission de l'autre partie et en ne s'exposant tout au plus qu'à une pénalité négligeable. Dans la mise en situation 1, ce moment se situe après trois ans, parce que la résiliation du contrat avant la fin de l'extraction entraînerait des coûts d'exploitation supplémentaires considérables pour la société A.

Comme la période de trois ans durant laquelle le contrat est exécutoire va au-delà de la période de un an durant laquelle il n'est pas résiliable, la société A applique les paragraphes 19 et B37 à B40 d'IFRS 16 pour déterminer la durée du contrat de location. Après la période initiale, le contrat devient renouvelable mensuellement, chaque mois étant considéré comme une option de renouvellement supplémentaire. Étant donné l'importance du bien sous-jacent pour les activités de la société A et des coûts considérables que son remplacement occasionnerait, la société A a la certitude raisonnable d'exercer l'option de renouvellement jusqu'à la fin des trois années d'extraction.

Par conséquent, dans cette situation, la durée du contrat de location est de trois ans.

Discussion du Groupe

Les membres du Groupe appuient l'analyse ci-dessus.

Plusieurs membres du Groupe font remarquer que les indications d'IFRS 16 sur la détermination de la durée du contrat de location semblent « unilatérales ». Elles sont axées sur la certitude raisonnable du preneur quant à l'exercice d'une option de renouvellement, la capacité du bailleur de résilier le contrat n'entrant pas en ligne de compte. Un membre du Groupe fait valoir que, à la date de début du contrat de location, il peut être difficile pour le bailleur d'évaluer l'ampleur des pénalités du preneur associées à la résiliation du contrat de location ainsi que l'intention du preneur quant à l'exercice d'une option de renouvellement, étant donné le peu d'informations fournies par ce dernier. Selon un autre membre du Groupe, si ces informations font défaut, le bailleur pourrait déterminer la durée du contrat de location en fonction de la capacité des deux parties de le résilier après un an. Il pourrait donc conclure que la durée est de un an, et non de trois ans.

Certains membres du Groupe remettent en question la question de savoir si la société A a la certitude raisonnable d'exercer l'option de renouvellement à la fin de la période de trois ans. Un membre du Groupe pense qu'il est possible que la mine soit épuisée plus tôt que ce qui avait été initialement estimé, auquel cas le preneur n'exercerait peut-être pas l'option de renouvellement. Un autre membre du Groupe fait remarquer que, en vue de déterminer s'il convient de réapprécier la certitude d'exercer une option de prolongation après la date de début du contrat de location, le preneur devrait appliquer le paragraphe 20 d'IFRS 16 pour évaluer si les changements de circonstances dépendent de sa volonté. Les changements de circonstances qui sont indépendants de la volonté du preneur ne demanderaient pas de réappréciation de la durée du contrat de location. Dans l'ensemble, les membres du Groupe soulignent la nécessité d'examiner les faits et circonstances particuliers au moment d'évaluer si le preneur a la certitude raisonnable d'exercer l'option de renouvellement.

Mise en situation 2

- Le 1^{er} janvier 2019, la société X (le preneur), un détaillant, conclut avec la société Z (le bailleur) un accord visant la location d'un local dans un centre commercial. On présume que l'accord répond à la définition d'un contrat de location selon IFRS 16.
- Le contrat de location stipule qu'aucune des parties ne peut le résilier pendant sa durée initiale, qui est de deux ans. Par la suite, le contrat se renouvellera tant qu'aucune partie ne le résiliera pas, moyennant un préavis de six mois. Le contrat ne prévoit pas de pénalité en cas de résiliation. Après la durée initiale, le bailleur ne s'expose tout au plus qu'à une pénalité négligeable s'il résilie le contrat de location.
- Le loyer de base correspond aux conditions du marché pour des contrats de location similaires au moment de la passation, et il est indexé annuellement en fonction de l'indice des prix à la consommation.
- Le preneur apporte d'importantes améliorations locatives, dont la durée de vie économique est de cinq ans. À la fin du contrat de location, ces améliorations locatives seront abandonnées.

- La société X conclut que la durée du contrat de location est de quatre ans, parce que c'est après cette période qu'elle ne sera exposée tout au plus qu'à une pénalité négligeable. Toutefois, elle prévoit d'utiliser le bien sous-jacent pendant cinq ans.

Question 2 : Comment la société X devrait-elle déterminer la durée d'utilité des améliorations locatives ?

Point de vue 2A – La durée d'utilité des améliorations locatives se limite à la durée du contrat de location, dont le preneur a déterminé qu'elle est de quatre ans, comme il est indiqué ci-dessus.

Selon les tenants de ce point de vue, pour déterminer la durée d'utilité des améliorations locatives non amovibles, la société X devrait appliquer le paragraphe 57 d'IAS 16 *Immobilisations corporelles*, qui stipule que « la durée d'utilité d'un actif est définie en fonction de l'utilité attendue de cet actif pour l'entité » et qu'elle « peut être plus courte que sa vie économique ». Par conséquent, ils estiment que la société X en tire une utilité tant qu'elle demeure dans le local loué.

Dans sa décision, l'IFRS Interpretations Committee souligne par ailleurs que les entités parviennent souvent à la conclusion que la durée d'utilité des améliorations locatives correspond à la durée du contrat de location.

Par conséquent, la durée d'utilité des améliorations locatives est de quatre ans.

Point de vue 2B – La durée d'utilité des améliorations locatives est de cinq ans, en dépit du fait que le preneur a déterminé que la durée du contrat de location est de quatre ans.

Pour les tenants de ce point de vue, comme la société X prévoit d'utiliser le bien sous-jacent pendant cinq ans, l'utilisation prévue des améliorations locatives devrait aussi être de cinq ans. Par conséquent, en application du paragraphe 57 d'IAS 16, la durée d'utilité des améliorations locatives est de cinq ans.

Dans le cas présent, la durée d'utilité des améliorations locatives ne correspond pas à la durée du contrat de location, cette dernière étant limitée à la période de quatre ans durant laquelle le contrat est exécutoire.

Discussion du Groupe

Les membres du Groupe discutent de la question de savoir si la durée du contrat de location est effectivement de quatre ans, comme il a été conclu dans la mise en situation.

Certains membres du Groupe font valoir que la société X s'attend à continuer d'utiliser les améliorations locatives pendant cinq ans (c.-à-d. la durée d'utilité attendue) et que, si le contrat de location est résilié à la fin de la quatrième année, la valeur résiduelle de la durée d'utilité des améliorations locatives serait plus qu'une pénalité négligeable pour le preneur. Par conséquent, ces membres du Groupe pensent que la période durant laquelle le contrat de location est exécutoire serait de cinq ans.

D'autres membres du Groupe indiquent que, dans la pratique, la durée d'utilité des améliorations locatives est souvent liée à la durée du contrat de location qui y est associé. Ainsi, les entités négocieraient habituellement une option de renouvellement dans le contrat de location afin d'utiliser les améliorations locatives pendant la totalité de leur durée d'utilité attendue.

Par ailleurs, quelques membres du Groupe font observer que, dans la pratique, la durée d'utilité des améliorations locatives dépasse rarement la durée du contrat de location. Cela étant dit, dans certains cas, il est possible que des améliorations locatives aient une durée d'utilité plus longue que la durée du contrat de location. Cependant, les membres du Groupe rappellent que, dans ces circonstances, les entités devraient examiner attentivement si la durée du contrat de location a été déterminée de manière appropriée.

Mise en situation 2A

- Les données sont les mêmes que dans la mise en situation 2, sauf que l'accord ne précise pas les droits et les obligations des parties après deux ans. Le contrat de location ne stipule donc pas qu'il se renouvellera tant qu'aucune partie ne le résiliera pas, moyennant un préavis de six mois.
- De plus, on présume que, selon les lois locales, un contrat demeure exécutoire tant que le preneur verse les mensualités contractuelles et que le bailleur continue d'accepter ces paiements en contrepartie de l'utilisation du bien sous-jacent. C'est le cas notamment du Code civil du Québec, selon lequel un bail commercial, sous réserve de certaines conditions, peut rester en vigueur après la période précisée. Les articles 1878 et 1879 du Code civil du Québec stipulent ce qui suit [MISE EN RELIEF AJOUTÉE] : « Le bail à durée fixe peut être reconduit. Cette reconduction doit être expresse, **à moins qu'il ne s'agisse du bail d'un immeuble, auquel cas elle peut être tacite**. Le bail est reconduit tacitement lorsque le locataire continue, sans opposition de la part du locateur, d'occuper les lieux **plus de 10 jours** après l'expiration du bail. Dans ce cas, **le bail est reconduit pour un an** ou pour la durée du bail initial, si celle-ci était inférieure à un an, aux mêmes conditions. Le bail reconduit est lui-même sujet à reconduction². »

Question 3 : Dans cette situation, comment la durée du contrat de location devrait-elle être déterminée?

Point de vue 3A – Si le contrat demeure exécutoire selon les lois locales, la durée du contrat de location sera déterminée de la même façon que pour les contrats de location renouvelables ou résiliables traités dans la mise en situation 1.

Selon ce point de vue, étant donné que le Code civil du Québec stipule que le contrat demeure exécutoire pendant un an de plus sous réserve que la société X continue d'occuper les lieux plus de 10 jours après l'expiration du bail sans opposition de la part du propriétaire, cela revient à dire que le contrat de location est renouvelable annuellement.

Les tenants de ce point de vue, suivant la détermination effectuée à la mise en situation 1, soutiennent par conséquent que la durée du contrat de location correspond à la période de quatre ans durant laquelle le contrat est exécutoire. En effet, la société X a déterminé qu'elle a la certitude raisonnable d'exercer son droit établi de demeurer dans le local loué pendant quatre ans en raison des investissements dans les améliorations locatives.

² Code civil du Québec, articles 1878 et 1879 – <http://legisquebec.gouv.qc.ca/fr/showdoc/cs/ccq-1991>.

Point de vue 3B – La durée du contrat de location se termine à l'expiration du contrat.

Les tenants de ce point de vue sont d'avis que le bailleur peut s'opposer à l'occupation des lieux par le preneur en tout temps au cours de la période de 10 jours mentionnée et que les lois locales n'étayeraient alors plus le caractère exécutoire du contrat. Lorsque la société X détermine la durée du contrat de location, à la date de début, elle ne devrait donc pas tenir compte de la possibilité de poursuivre l'utilisation du bien sous-jacent après la date d'expiration du contrat, parce que le renouvellement est tributaire d'actions futures que pourraient effectuer les deux parties.

Les tenants de ce point de vue considèrent aussi que le contrat décrit au paragraphe B34 d'IFRS 16 contient un accord écrit ou verbal et d'autres dispositions étayées par les lois locales. À moins que des dispositions particulières relatives au renouvellement ne soient stipulées par écrit dans le contrat ou convenues verbalement, le contrat cesse d'être exécutoire après la période contractuelle de deux ans.

Discussion du Groupe

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

Certains membres du Groupe ont une préférence pour le point de vue 3A, faisant valoir que le contrat écrit ne contient pas toujours l'intégralité des termes et conditions requis par la législation locale. Comme le fait remarquer un membre, il pourrait arriver qu'un contrat de location soit régi par un contrat-cadre de location relevant de différents territoires à la fois. Il est donc important d'examiner les dispositions du contrat à la lumière du cadre juridique régissant les parties au contrat de location. Un représentant des Autorités canadiennes en valeurs mobilières souligne qu'il est important d'évaluer la substance plutôt que la forme de l'accord de location pour cerner les obligations des preneurs imposées par le contrat aussi bien que par le cadre juridique. Certains membres du Groupe pensent aussi que l'option dont peut se prévaloir le propriétaire de mettre fin au contrat de location pendant la période de 10 jours est assimilable à une option de résiliation par le bailleur. Ils s'attendent donc à ce que l'évaluation de cette mise en situation donne le même résultat comptable que pour la mise en situation 1.

D'autres membres appuient plutôt le point de vue 3B. Certains d'entre eux s'attachent notamment à la période de 10 jours au cours de laquelle le propriétaire peut résilier le contrat de location en tout temps, et estiment que la prolongation du contrat de location est tributaire d'actions futures que pourraient effectuer les deux parties. Ils pensent donc que la durée du contrat de location devrait être de deux ans seulement.

Question 4 : Selon les membres du Groupe, combien de temps faudra-t-il pour que cette décision de l'IFRS Interpretations Committee soit mise en œuvre?

Discussion du Groupe

Les membres du Groupe mettent en lumière plusieurs des difficultés que pourraient rencontrer les préparateurs d'états financiers lorsqu'ils mettront cette décision en œuvre à la date de fin d'exercice ou vers cette date. Un des membres fait observer que le processus de mise en œuvre peut être complexe, car il exige des entités qu'elles évaluent les contrats de location touchés par la décision, qu'elles les réévaluent pour comptabiliser toute différence, et qu'elles conçoivent de

nouveau ou réappliquent les contrôles internes. Certains membres du Groupe font remarquer que les entités qui mettront en œuvre la décision après la clôture de l'exercice devraient tenir compte de l'obligation d'indiquer :

- les répercussions des changements comptables qui n'ont pas encore été adoptés;
- l'application rétrospective d'un changement de méthode comptable.

Le but de la discussion était d'attirer l'attention sur la récente décision de l'IFRS Interpretations Committee sur la durée des contrats de location et la durée d'utilité des améliorations locatives. Aucune autre mesure n'est recommandée au CNC.

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

IFRS 16 : Application de la définition de contrat de location à un droit de surface

Selon IFRS 16 *Contrats de location*, un contrat est ou contient un contrat de location s'il confère le droit de contrôler l'utilisation d'un bien déterminé pour un certain temps moyennant une contrepartie. Les paragraphes B13 à B20 de cette norme fournissent des indications servant à apprécier si un actif constitue un bien déterminé. Selon le paragraphe B20, « une partie de la capacité d'un bien constitue un bien déterminé si elle est physiquement distincte ». Cependant, selon le paragraphe B14, « si le fournisseur a le droit substantiel de remplacer le bien tout au long de la durée d'utilisation, le client ne détient pas le droit d'utiliser un bien déterminé ».

Le paragraphe B9 d'IFRS 16 précise en outre deux critères qui doivent être remplis pour que soit démontré le droit du preneur de contrôler l'utilisation d'un bien déterminé :

1. le droit d'obtenir la quasi-totalité des avantages économiques découlant de l'utilisation du bien déterminé;
2. le droit de décider de l'utilisation du bien déterminé.

Les membres du Groupe analysent un contrat, conclu entre un propriétaire foncier et un client, selon lequel le client peut installer sur les terres agricoles mises à sa disposition un certain nombre d'éoliennes et les infrastructures s'y rattachant. Ils discutent de ce qui constitue le bien déterminé et de la question de savoir si le client détient ou non le droit d'obtenir la quasi-totalité des avantages économiques découlant de l'utilisation de ce bien déterminé selon IFRS 16.

Mise en situation

- Un propriétaire foncier (le propriétaire) qui possède des terres agricoles conclut avec l'entité X (le client) un accord d'une durée donnée qui autorise le client à y installer un certain nombre d'éoliennes et les infrastructures s'y rattachant.
- Le client pourra décider de l'emplacement de chaque éolienne sur les terrains mis à sa disposition. L'installation de chaque éolienne suppose la coulée, à même le sol, d'une dalle de béton de dimensions précises et la pose d'une clôture autour de celle-ci. Les autres infrastructures comprennent quelques bâtiments de dimensions stipulées qui abriteront le matériel nécessaire au fonctionnement des éoliennes de même que des câbles de distribution.

- Les portions de terrain où seront installées les éoliennes et les infrastructures, de même que l'espace clôturé autour de chaque éolienne, seront réservées à l'usage exclusif du client. Après l'installation et pour toute la durée du contrat, le propriétaire ne pourra pas exiger du client qu'il enlève des éoliennes ou des infrastructures.
- Le propriétaire pourra continuer d'exploiter les terres agricoles non occupées par les éoliennes et les infrastructures. Le client sera autorisé à franchir lesdites portions pour accéder à ses installations.

Question 1 : Qu'est-ce qui constitue le bien déterminé, et le client détient-il le droit d'obtenir la quasi-totalité des avantages économiques découlant de son utilisation?

Point de vue 1A – Les portions de terrain qui sont réservées à l'usage exclusif du client constituent un bien déterminé, et le client détient le droit d'obtenir la quasi-totalité des avantages économiques découlant de leur utilisation.

Pour les tenants de ce point de vue, les portions de terrain qui sont réservées à l'usage exclusif du client sont physiquement distinctes du reste des terres qui les englobent. De plus, comme le propriétaire ne peut pas exiger du client qu'il enlève ses éoliennes ou ses infrastructures après leur installation, il n'existe pas de droit de substitution à l'égard des portions de terrain occupées par le client. Les tenants de ce point de vue sont donc d'avis que les portions de terrain réservées à l'usage exclusif du client constituent un bien déterminé.

Par ailleurs, le client obtient la quasi-totalité des avantages économiques découlant de l'utilisation des portions de terrain, puisqu'elles sont réservées à son usage exclusif pendant toute la durée de l'accord. Aucune autre utilisation ne pourra être faite de ces portions de terrain après l'installation des éoliennes et des infrastructures, et ce, jusqu'à la fin de l'accord.

Point de vue 1B – C'est l'ensemble des terres agricoles visées par l'accord qui constituent le bien déterminé. Le client ne détient donc pas le droit d'obtenir la quasi-totalité des avantages économiques découlant de leur utilisation.

Selon les tenants de ce point de vue, le bien déterminé correspond à l'ensemble des terres agricoles visées par l'accord, car les portions occupées par les éoliennes et les infrastructures s'y rapportant ne sont pas considérées comme physiquement distinctes du reste des terres qui les englobent.

De plus, bien que le client jouisse de l'usage exclusif des portions de terrain occupées par les éoliennes et les infrastructures, le propriétaire peut continuer d'exploiter le reste des terres agricoles, et des avantages économiques substantiels peuvent être tirés de leur utilisation. Le client ne détient donc pas le droit d'obtenir la quasi-totalité des avantages économiques découlant de l'utilisation du bien déterminé, lorsque celui-ci constitue l'intégralité des terres agricoles.

Discussion du Groupe

Les membres du Groupe appuient le point de vue 1A. Ils font remarquer que les portions de terrain où se trouvent les éoliennes et les infrastructures constituent des biens déterminés. Selon eux, comme ces portions de terrain sont réservées à l'usage exclusif du client et ne peuvent pas être utilisées par le propriétaire à d'autres fins, le client détient le droit d'obtenir la quasi-totalité des avantages économiques découlant de leur utilisation. Un membre du Groupe fait aussi remarquer

que le point de vue 1A concorde avec la [décision](#) de l'IFRS Interpretations Committee sur le traitement des droits d'exploitation du sous-sol.

Quelques membres du Groupe font observer que, dans la pratique, l'identification du bien déterminé peut se révéler plus complexe dans le cadre des accords en vertu desquels le client partage l'utilisation du bien avec d'autres parties, par exemple une publicité placée sur le côté d'un immeuble ou une antenne installée sur une station de base. Un autre membre du Groupe est d'avis que certains accords peuvent ne pas avoir de barrière physique, mais néanmoins contenir des restrictions contractuelles qui font en sorte que le client a le droit exclusif de tirer la quasi-totalité des avantages économiques découlant de l'utilisation du bien. Ces membres du Groupe estiment donc qu'il est important que l'entité fasse preuve de jugement et qu'elle tienne compte des faits et circonstances propres à la situation lorsqu'elle effectue cette évaluation.

Question 2 : En supposant qu'on détermine que l'accord contient un contrat de location des portions de terrain réservées à l'usage exclusif du client, comment les paiements devraient-ils être répartis entre les composantes locatives et non locatives?

Analyse

Le client doit appliquer le paragraphe 13 d'IFRS 16 pour répartir la contrepartie prévue au contrat entre toutes les composantes locatives sur la base de leur prix distinct relatif et du prix distinct de l'ensemble des composantes non locatives (voir dans la discussion du Groupe ci-après en quoi, selon les membres, consisteraient les composantes non locatives).

Il peut arriver qu'un prix distinct observable n'existe pas pour la location des portions de terrain qui sont réservées à l'usage exclusif du client. En pareil cas, le client doit estimer le prix distinct en maximisant l'utilisation d'informations observables.

Lors de la répartition, le client pourrait déterminer que le prix payé pour les portions de terrain réservées à son usage exclusif est supérieur au prix payé pour les parties dont il partage l'usage avec le propriétaire. Cela indique que la répartition proportionnelle en fonction de la superficie des terres n'est pas appropriée. Le client pourrait aussi constater qu'il n'obtient qu'un usage très limité du reste des terres, ce qui indiquerait que la quasi-totalité des paiements prévus dans l'accord se rapporte aux portions de terrain réservées à son usage exclusif. Le client devra donc faire appel à son jugement pour évaluer les faits et circonstances particuliers.

Le client peut appliquer le paragraphe 15 d'IFRS 16 et, par mesure de simplification, ne pas séparer les composantes locatives des composantes non locatives, comptabilisant alors chaque composante locative et les éventuelles composantes non locatives qui s'y rattachent comme une seule composante, de nature locative. Comme la totalité de la contrepartie prévue au contrat est alors attribuée à cette composante locative unique, l'évaluation initiale et subséquente de l'obligation locative et de l'actif au titre du droit d'utilisation sera supérieure à ce qu'elle aurait été si cette mesure de simplification n'avait pas été retenue.

Il n'a pas été déterminé si l'accord contient plusieurs composantes locatives plutôt qu'une seule. Il convient toutefois de noter que le traitement comptable n'en serait peut-être pas tellement différent.

Discussion du Groupe

Les membres du Groupe appuient cette analyse. Ils estiment que les composantes non locatives correspondent aux portions des terres agricoles dont l'usage est partagé avec le propriétaire, puisque le preneur n'a pas l'usage exclusif de ces portions.

Certains membres du Groupe sont d'avis qu'il faut examiner l'utilisation des portions partagées et la substance économique de la transaction pour comprendre la nature des paiements. Dans bien des cas, les paiements sont versés en contrepartie de l'usage exclusif du terrain. Pour ces membres du Groupe, le preneur devrait donc attribuer la quasi-totalité des paiements à la composante locative, ou recourir à la mesure de simplification et ne pas séparer les composantes non locatives des composantes locatives. Dans certaines circonstances, toutefois, les portions partagées pourraient avoir une certaine valeur. Par exemple, le droit accordé au client de franchir les portions partagées pour accéder à ses éoliennes pourrait avoir de la valeur si le propriétaire devait s'abstenir de cultiver une grande parcelle du terrain :

- a) pour une utilisation partagée avec le client;
- b) pour que le client puisse acheminer son matériel jusqu'à ses installations.

Certains membres du Groupe estiment que, dans ce cas, le preneur devrait répartir les paiements entre les composantes locatives et non locatives, en l'absence d'une mesure de simplification stipulant de ne pas le faire.

Dans l'ensemble, les membres du Groupe rappellent que l'entité doit faire appel au jugement et tenir compte des faits et circonstances pour distinguer les biens déterminés et les composantes non locatives selon IFRS 16. Aucune autre mesure concernant ces questions n'est recommandée au CNC.

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

IFRS 15, IFRS 16, IAS 2 et IAS 41 : Incidence d'IFRS 16 sur l'établissement du coût des stocks, la comptabilisation des produits et les actifs biologiques

La publication d'IFRS 16 *Contrats de location* a entraîné des changements majeurs à la comptabilisation des contrats de location et la modification de plusieurs autres normes.

Le Groupe se penche sur les répercussions d'IFRS 16 sur les éléments suivants :

1. l'établissement du coût des stocks selon IAS 2 *Stocks*;
2. l'évaluation du degré d'avancement à l'aide d'une méthode fondée sur les intrants pour la comptabilisation progressive des produits selon IFRS 15 *Produits des activités ordinaires tirés de contrats conclus avec des clients*;
3. l'inscription à l'actif des coûts engagés pour la transformation d'actifs biologiques selon IAS 41 *Agriculture*.

Question 1 : Quelle est l'incidence d'IFRS 16 sur l'affectation des coûts indirects aux stocks?

Selon IFRS 16, l'évaluation de la charge locative tient compte de l'amortissement de l'actif au titre du droit d'utilisation et de la charge d'intérêts. Avant l'adoption d'IFRS 16, les coûts indirects pris en compte dans l'évaluation des stocks comprenaient le total des paiements de loyers afférents aux contrats de location simple dans le cas des contrats de location utilisés dans le processus de production des stocks.

Analyse

Le paragraphe 12 d'IAS 2 stipule que les coûts de transformation des stocks comprennent les coûts directement liés aux unités produites ainsi que l'affectation systématique des frais généraux de production fixes et variables qui sont engagés pour transformer les matières premières en produits finis. Les frais généraux de production fixes sont par exemple l'amortissement et l'entretien des bâtiments et de l'équipement industriels et des actifs au titre de droits d'utilisation utilisés dans le processus de production.

Le paragraphe 17 de la même norme indique qu'IAS 23 *Coûts d'emprunt* identifie les circonstances limitées dans lesquelles des coûts d'emprunt sont inclus dans le coût des stocks. Il est indiqué, au paragraphe 7 d'IAS 23, que les stocks qui sont fabriqués ou autrement produits sur une courte période ne sont pas des actifs qualifiés aux fins de l'inscription à l'actif des intérêts dans le cas des contrats de location utilisés dans le processus de production.

Après l'adoption d'IFRS 16, les coûts indirects inclus dans les coûts de transformation comprennent donc uniquement l'amortissement des actifs au titre de droits d'utilisation, et la charge d'intérêts connexe doit en être exclue.

Discussion du Groupe

Les membres du Groupe appuient cette analyse.

Question 2 : Quelle est l'incidence d'IFRS 16 sur l'évaluation du degré d'avancement à l'aide d'une méthode fondée sur les intrants pour la comptabilisation progressive des produits selon IFRS 15?

Le paragraphe 39 d'IFRS 15 stipule que, pour chaque obligation de prestation remplie progressivement, l'entité doit comptabiliser les produits des activités ordinaires en évaluant la mesure dans laquelle l'obligation est remplie (le degré d'avancement). Les méthodes fondées sur les intrants qui sont exposées aux paragraphes B18 et B19 de la norme sont un moyen d'évaluer ce degré d'avancement.

Selon le paragraphe B18 d'IFRS 15, l'entité qui emploie une méthode fondée sur les intrants comptabilise les produits des activités ordinaires sur la base des efforts ou des intrants qu'elle a déjà investis par rapport au total des intrants qu'elle s'attend à utiliser pour remplir entièrement une obligation de prestation. Le paragraphe B19 précise que l'entité doit cependant faire abstraction des effets de tout intrant qui ne reflètent pas la progression du transfert par l'entité du contrôle de biens ou de services au client.

Analyse

Comme pour la question 1, après l'adoption d'IFRS 16, le total du coût des intrants et des autres coûts engagés pour remplir une obligation de prestation comprend l'amortissement des actifs au titre de droits d'utilisation, mais exclut la charge d'intérêts connexe dans le cas des contrats de location utilisés pour remplir l'obligation de prestation.

Discussion du Groupe

Les membres du Groupe appuient cette analyse.

L'un d'entre eux commente les conséquences de l'adoption d'IFRS 16 par rapport à l'ancienne norme sur les contrats de location, IAS 17, qui donnerait lieu à des différences en matière d'évaluation. Par exemple, le degré d'avancement évalué selon la méthode fondée sur les intrants pourrait être différent selon IFRS 16 et IAS 17, même si c'est le même bien loué qui sert à dégager des revenus. Ce membre se demande si le coût des intrants servant à évaluer le degré d'avancement donne une image fidèle du mode de transfert du contrôle au client. Un autre membre du Groupe est d'avis qu'en vertu d'IAS 17, dans le cas des contrats de location simple, la charge locative serait présentée comme une charge d'exploitation. IFRS 16 modifie la comptabilisation des contrats de location simple en séparant ce coût d'exploitation unique en charge d'intérêts et en charge d'amortissement. Ce membre du Groupe pense qu'un changement dans l'évaluation du degré d'avancement semble cohérent avec les changements globaux apportés à la comptabilisation des charges selon IFRS 16.

Un membre du Groupe rappelle que, selon le paragraphe B19 d'IFRS 15, « conformément à l'objectif de l'évaluation du degré d'avancement [...], l'entité doit faire abstraction des effets de tout intrant qui ne reflètent pas la progression du transfert par l'entité du contrôle de biens ou de services au client ». Ce membre du Groupe indique que les coûts d'emprunt reflètent rarement cette progression, et il pense qu'ils ne devraient pas être pris en compte, en règle générale, dans l'application de la méthode fondée sur les intrants.

Question 3 : Quelle est l'incidence d'IFRS 16 sur l'inscription à l'actif des coûts engagés pour la transformation d'actifs biologiques?

L'IFRS Interpretations Committee a publié, en septembre 2019, une [décision](#) sur la question des dépenses ultérieures relatives aux actifs biologiques. Il a conclu que, lors de l'application d'IAS 41, l'entité peut inscrire à l'actif les dépenses ultérieures ou les passer en charges à mesure qu'elle les engage. Conformément au paragraphe 13 d'IAS 8 *Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs*, l'entité applique la méthode comptable choisie à l'égard des dépenses ultérieures de manière cohérente à chaque groupe d'actifs biologiques.

Analyse

L'adoption par l'entité d'une méthode comptable selon laquelle elle inscrit à l'actif les dépenses ultérieures relatives aux actifs biologiques et inclut dans ces dépenses les coûts indirects crée une situation semblable à celle de la question 1. Les coûts indirects inscrits à l'actif doivent donc comprendre uniquement l'amortissement des actifs au titre de droits d'utilisation et exclure la charge

d'intérêts connexe dans le cas des contrats de location utilisés dans le processus de transformation biologique.

Discussion du Groupe

Un membre du Groupe rappelle que, au sens d'IAS 23 *Coûts d'emprunt*, « un actif qualifié est un actif qui exige une longue période de préparation avant de pouvoir être utilisé ou vendu ». Pour certains actifs biologiques tels que le cannabis, le cycle de croissance est court et peut ne pas répondre à la définition d'un actif qualifié. Ce membre du Groupe est donc d'avis que le coût financier associé aux contrats de location utilisés dans le processus de transformation biologique pourrait ne pas être admissible à l'inscription à l'actif à la valeur comptable de ces types d'actifs biologiques par suite de l'adoption d'IFRS 16.

Question 4 : Quelle est l'incidence respective des méthodes transitoires d'IFRS 16 sur les soldes d'ouverture des stocks, des actifs biologiques et des produits relatifs aux travaux en cours?

Le preneur doit appliquer IFRS 16 à ses contrats de location :

- a) soit de façon rétrospective pour chaque période antérieure pour laquelle il présente l'information financière, en application d'IAS 8 (« application rétrospective intégrale »);
- b) soit de façon rétrospective en comptabilisant l'effet cumulatif de l'application initiale d'IFRS 16 à la date de première application (« application rétrospective modifiée »).

Analyse

Comme pour les questions précédentes, l'application d'IFRS 16 peut modifier la comptabilisation des stocks, des actifs biologiques ainsi que des produits des activités ordinaires comptabilisés progressivement.

Étant donné qu'IFRS 16 permet aux entités d'effectuer un choix lors de la transition, la méthode transitoire adoptée par le preneur peut entraîner, au moment de la transition, des différences qui ne s'appliquent pas qu'aux soldes des contrats de location sous-jacents.

Si le preneur choisit l'application rétrospective modifiée, il ne retire pas les soldes d'ouverture des stocks, des actifs biologiques et des produits comptabilisés en fonction du degré d'avancement. Le preneur qui retient plutôt l'application rétrospective intégrale doit cependant retraiter ces montants.

Discussion du Groupe

Le Groupe appuie cette analyse.

Un membre du Groupe fait observer que cette question pourrait s'appliquer à d'autres actifs, comme les immobilisations incorporelles générées en interne ou les actifs de prospection et d'évaluation.

L'objectif du traitement de cette question était d'attirer l'attention sur l'incidence potentielle d'IFRS 16 sur d'autres aspects de la comptabilité. Aucune autre mesure n'est recommandée au CNC.

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

IAS 19 et IAS 34 : Réévaluation au titre des régimes de retraite en raison de fluctuations importantes du marché durant une période intermédiaire

En février 2018, l'IASB a publié des modifications d'IAS 19 *Avantages du personnel* qui précisent que, lorsque l'entité doit effectuer une réévaluation par suite de la modification, de la réduction ou de la liquidation d'un régime au cours d'une période, elle doit utiliser les hypothèses mises à jour ayant servi à cette réévaluation pour calculer le coût des services rendus et les intérêts nets pour la portion restante de l'exercice. Ces modifications s'appliquent aux exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2019.

Les modifications ne traitent pas de l'effet des fluctuations importantes du marché sur l'évaluation du coût des services rendus et des intérêts nets dans les états financiers annuels. Le paragraphe BC173F de la base des conclusions d'IAS 19 explique ce qui suit :

[TRADUCTION] « Le Conseil s'est également penché sur l'opportunité de traiter des "fluctuations importantes du marché" dont il est question au paragraphe B9 d'IAS 34. La modification, la réduction ou la liquidation d'un régime découle généralement d'une décision de la direction et se distingue en cela des fluctuations importantes du marché qui, elles, se produisent indépendamment des décisions de la direction. Le Conseil a statué que la comptabilisation des "fluctuations importantes du marché" n'entre pas dans le champ d'application des modifications d'IAS 19. Par conséquent, ces modifications traitent uniquement de l'évaluation du coût des services rendus au cours de la période et des intérêts nets de la période suivant la modification, la réduction ou la liquidation d'un régime. »

Toutefois, le paragraphe B9 des exemples illustratifs d'IAS 34 *Information financière intermédiaire* précise ce qui suit [MISE EN RELIEF AJOUTÉE] :

[TRADUCTION] « Les coûts découlant des régimes de retraite pour une période intermédiaire sont calculés sur une base cumulée depuis le début de l'exercice à partir du taux relatif au coût des prestations de retraite établi par calculs actuariels à la fin de l'exercice précédent, **ajusté pour tenir compte des fluctuations importantes du marché** survenues depuis cette date et de tout événement ponctuel important, notamment une modification, une réduction ou une liquidation du régime. »

Les deux paragraphes cités soulèvent des interrogations quant à la possibilité d'un conflit entre les modifications apportées en 2018 à IAS 19 et le paragraphe B9 d'IAS 34. Le Groupe se penche sur la mise en situation qui suit.

Mise en situation

- L'entité A prépare ses états financiers intermédiaires du troisième trimestre, clos le 30 septembre 2019.
- En 2019, jusqu'au troisième trimestre, les taux d'actualisation ont baissé considérablement, et l'entité a conclu que cette baisse constitue une fluctuation importante du marché depuis la fin de l'exercice précédent.

Question 1 : L'entité A devrait-elle réévaluer le passif net au titre des prestations définies figurant dans ses états financiers intermédiaires?

Point de vue 1A – Oui.

Pour les tenants de ce point de vue, le paragraphe B9 des exemples illustratifs accompagnant IAS 34 stipule clairement que les coûts découlant des régimes de retraite doivent être ajustés pour tenir compte des fluctuations importantes du marché; or une variation considérable du taux d'intérêt à long terme constitue une fluctuation importante du marché.

Comme les modifications d'IAS 19 publiées en 2018 n'ont pas entraîné de changement dans le paragraphe B9 des exemples illustratifs d'IAS 34, il paraît approprié de réévaluer le passif net au titre des prestations définies pour tenir compte des fluctuations importantes du marché survenues au cours de la période intermédiaire. Conformément au paragraphe 120(c) d'IAS 19, il faudrait mettre à jour le taux d'actualisation pour réévaluer ce passif, et comptabiliser l'ajustement dans les autres éléments du résultat global.

Point de vue 1B – Non.

Les tenants de ce point de vue sont d'avis que le paragraphe B9 des exemples illustratifs d'IAS 34 entre apparemment en conflit avec les modifications d'IAS 19 publiées en 2018. Ils estiment qu'il faut s'en remettre aux indications d'IAS 19 pour savoir quand il convient de réévaluer le passif net au titre des prestations définies. Comme les modifications n'exigent la réévaluation qu'en cas de modification, de réduction ou de liquidation du régime, ce n'est que dans ces circonstances qu'il serait nécessaire de procéder à une réévaluation en cours d'exercice. Les tenants de ce point de vue sont également d'avis qu'un ajustement du passif pour tenir compte des fluctuations importantes du marché lors d'une période intermédiaire représenterait un fardeau important pour les entités.

Point de vue 1C – L'entité dispose d'un choix de méthode comptable.

Étant donné qu'IAS 19 ne contient pas d'indications sur cette question, l'entité peut choisir de ne pas ajuster son passif pour tenir compte des fluctuations importantes du marché.

Discussion du Groupe

Les membres du Groupe appuient presque unanimement le point de vue 1A, selon lequel l'entité A de la mise en situation devrait réévaluer le passif net au titre des prestations définies de la période intermédiaire conformément au paragraphe B9 des exemples illustratifs d'IAS 34. Ils renvoient aussi au paragraphe BC173F de la base des conclusions d'IAS 19, car les modifications d'IAS 19 publiées en 2018 visent uniquement la modification, la réduction ou la liquidation d'un régime et qu'elles ne concernent pas la comptabilisation des fluctuations importantes du marché.

Un membre du Groupe est d'avis qu'IAS 19 et IAS 34 n'entrent pas en conflit. Selon IAS 19, en effet, l'entité doit déterminer le passif net au titre des prestations définies avec une régularité suffisante pour que les montants comptabilisés dans ses états financiers ne diffèrent pas de manière significative des montants qui seraient déterminés à la date de clôture. Un autre membre du Groupe souligne que, pour déterminer si une fluctuation du marché est importante ou non, l'entité doit

prendre en considération l'effet du changement sur les soldes du régime; elle ne peut pas tenir compte uniquement de la variation du taux d'actualisation.

Quelques-uns des membres du Groupe rapportent avoir été témoins de cas où l'entité n'a pas réévalué le passif net au titre des prestations définies, peut-être pour des raisons liées au caractère significatif. Toutefois, presque tous les membres du Groupe sont d'avis que, selon les indications actuelles des normes IFRS, l'entité est tenue de réévaluer le passif net au titre des prestations définies dans ses états financiers intermédiaires si le marché a fluctué de manière importante.

Question 2 : En supposant que le point de vue 1A s'applique, quel taux d'actualisation l'entité A devrait-elle utiliser pour déterminer le coût des services rendus au cours de la période et les intérêts nets du reste de l'exercice?

Point de vue 2A – L'entité A devrait utiliser le taux d'actualisation appliqué au début de l'exercice.

Les tenants de ce point de vue font remarquer que les paragraphes 28 et 29 d'IAS 34 stipulent clairement que, dans ses états financiers intermédiaires, une entité doit appliquer des méthodes comptables identiques à celles utilisées dans ses états financiers annuels. Toutefois, la fréquence (annuelle, semestrielle ou trimestrielle) des rapports financiers d'une entité ne doit pas affecter l'évaluation de ses résultats annuels. Pour parvenir à cet objectif, les évaluations effectuées aux fins de l'information intermédiaire doivent être faites sur une base cumulée depuis le début de l'exercice.

Par conséquent, le coût des services rendus au cours de la période et les intérêts nets devraient être calculés à l'aide du taux d'actualisation appliqué au début de l'exercice, sans égard à la réévaluation en raison de fluctuations importantes du marché.

Point de vue 2B – L'entité A devrait utiliser le taux d'actualisation ayant servi à la réévaluation du passif net au titre des prestations définies.

Les tenants de ce point de vue font une analogie avec le paragraphe 123A d'IAS 19 (ajouté dans le cadre des modifications d'IAS 19 publiées en 2018) portant sur les réévaluations faisant suite à la modification, la réduction ou la liquidation du régime. Ce paragraphe indique en effet qu'après une telle réévaluation, l'entité doit calculer les intérêts nets et le coût des services rendus au cours de la période pour la portion restante de l'exercice au moyen du taux d'actualisation utilisé pour la réévaluation du passif net au titre des prestations définies. Les tenants de ce point de vue pensent aussi que l'utilisation d'un taux d'actualisation révisé procurerait des informations plus pertinentes aux utilisateurs.

Point de vue 2C – L'entité dispose d'un choix de méthode comptable.

Pour les tenants de ce point de vue, les normes IFRS ne fournissent pas d'indications explicites sur ce sujet. De ce fait, l'entité peut utiliser la méthode comptable de son choix.

Discussion du Groupe

Les membres du Groupe appuient le point de vue 2A. L'entité devrait utiliser le taux d'actualisation appliqué au début de l'exercice pour déterminer le coût des services rendus au cours de la période et les intérêts nets, même lorsqu'elle réévalue le passif net au titre des prestations définies par suite d'une fluctuation importante du marché. Un membre du Groupe rappelle que, selon

le paragraphe 123A d'IAS 19, l'entité doit employer le taux d'actualisation déterminé au début de l'exercice pour calculer les intérêts nets, sauf si elle réévalue le passif net au titre des prestations définies selon le paragraphe 99 d'IAS 19. Toutefois, le paragraphe 99 ne traite que des cas de modification, de réduction ou de liquidation du régime, et non des fluctuations importantes du marché. Quelques membres du Groupe font aussi remarquer que les fluctuations du marché se produisent tout au long de l'exercice. Si la norme exigeait que les entités révisent le taux d'actualisation servant à calculer le coût des services rendus au cours de la période et les intérêts nets chaque fois qu'il se produit des fluctuations importantes du marché, cela représenterait un fardeau énorme.

Bien que les membres penchent pour le point de vue 2A, certains d'entre eux reconnaissent qu'il serait difficile de rejeter le point de vue 2B (l'utilisation d'un taux d'actualisation révisé pour déterminer le coût des services rendus et les intérêts nets). Ces membres du Groupe pensent que les entités qui appliquent le point de vue 2B devraient adopter une méthode comptable à cet effet plutôt que réviser le taux d'actualisation uniquement lors de certains événements. Cela dit, les membres du Groupe font remarquer que, selon les indications actuelles des normes IFRS, les entités ne sont pas tenues de réviser le taux d'actualisation jusqu'au début de l'exercice suivant pour déterminer le coût des services rendus et les intérêts nets, s'il n'y a pas modification, réduction ou liquidation d'un régime.

Dans l'ensemble, la discussion du Groupe attire l'attention sur la réévaluation des régimes de retraite lorsque le marché a subi des fluctuations importantes au cours d'une période intermédiaire. Aucune autre mesure n'est recommandée au CNC.

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

IFRS 3 et IAS 12 : Impôt différé sur le goodwill dans un regroupement d'entreprises

Bien des administrations fiscales n'autorisent pas la réduction de la valeur comptable du goodwill en tant que charge déductible pour la détermination du bénéfice imposable. De plus, souvent, le coût du goodwill n'est pas déductible à des fins fiscales lorsqu'une filiale cède son activité sous-jacente. Le goodwill a alors une base fiscale de zéro dollar. Toutefois, le paragraphe 21 d'IAS 12 *Impôts sur le résultat* n'autorise pas la comptabilisation d'un passif d'impôt différé, car le goodwill est évalué en tant que montant résiduel et la comptabilisation du passif d'impôt différé augmenterait sa valeur comptable.

Lorsque le goodwill est déductible pour une administration fiscale donnée et qu'il a été acquis lors d'un regroupement d'entreprises, il faut comparer la base fiscale résultant du regroupement d'entreprises à sa valeur comptable. Si la valeur comptable d'un actif est inférieure à sa base fiscale, l'écart engendre un actif d'impôt différé. L'actif d'impôt différé résultant de la comptabilisation initiale du goodwill est comptabilisé dans le cadre de la comptabilisation d'un regroupement d'entreprises, dans la mesure où il est probable qu'un bénéfice imposable sera disponible auquel pourra être imputée la différence temporaire déductible.

Le Groupe est appelé à examiner un scénario dans lequel une entité avec un goodwill déductible à des fins fiscales est acquise par une autre entité lors d'un regroupement d'entreprises, et à discuter du traitement comptable de l'impôt différé sur le goodwill résultant du regroupement d'entreprises.

Mise en situation

- L'entité A se porte acquéreur de la totalité des actions de l'entité B aux termes d'une transaction qui répond à la définition d'un regroupement d'entreprises au sens d'IFRS 3 *Regroupements d'entreprises* (l'« acquisition 1 »). L'entité A comptabilise 5 millions de dollars à titre de goodwill découlant de cette acquisition, conformément à la méthode de l'acquisition.
- À la date de l'acquisition, un goodwill de 1 million de dollars découlant de plusieurs regroupements d'entreprises passés figure déjà au bilan de l'entité B. Ce goodwill « préexistant » est déductible à des fins fiscales pendant plusieurs années, et il a une base fiscale de 1 million de dollars à la date à laquelle l'entité A acquiert l'entité B.
- Pour l'entité A comme pour l'entité B, il est probable qu'un bénéfice imposable sera disponible auquel pourra être imputée une différence temporaire déductible.

Question : Comment la différence temporaire, le cas échéant, associée au goodwill découlant de l'acquisition devrait-elle être déterminée?

Point de vue A – Il faut comparer la valeur comptable du goodwill découlant de l'acquisition 1 de 5 millions de dollars à la base fiscale du goodwill préexistant de 1 million de dollars de l'entité B.

Les tenants de ce point de vue pensent que, comme le goodwill est évalué en tant que montant résiduel aux fins de la comptabilisation, ses sources ne sont généralement pas identifiables. Ils avancent donc que le goodwill issu de l'acquisition de l'entité B ne peut pas être distingué du goodwill préexistant de l'entité B.

Dans le cas présent, il existe une différence temporaire de 4 millions de dollars (5 millions de dollars – 1 million de dollars). Cependant, aucun passif d'impôt différé n'est comptabilisé, ni initialement ni par la suite, en raison des dispositions du paragraphe 21 d'IAS 12 qui n'autorisent pas la comptabilisation d'un passif d'impôt différé relativement à un goodwill acquis lors d'un regroupement d'entreprises. La déduction fiscale du goodwill préexistant de l'entité B est prise en compte chaque année, ce qui crée une nouvelle différence temporaire imposable et donne lieu à la comptabilisation d'un passif d'impôt différé correspondant.

Point de vue B – Il faut comparer d'une part la valeur comptable du goodwill découlant de l'acquisition 1 à sa base fiscale de zéro dollar et d'autre part la valeur comptable du goodwill préexistant de l'entité acquise de zéro dollar à sa base fiscale de 1 million de dollars.

Les tenants de ce point de vue pensent qu'il n'y a pas de lien entre les deux goodwills en question.

Dans cette situation, la valeur comptable du goodwill issu de l'acquisition 1 est comparée à sa base fiscale de zéro dollar, ce qui donne lieu à une différence temporaire imposable de 5 millions de dollars. Aucun passif d'impôt différé n'est comptabilisé à l'égard de cette différence temporaire imposable, ni initialement ni par la suite, pour les raisons invoquées au point de vue A ci-dessus.

Par ailleurs, la comparaison de la valeur comptable du goodwill préexistant de l'entité acquise, qui est de zéro dollar, à sa base fiscale, qui est de 1 million de dollars, donne lieu à une différence temporaire déductible de 1 million de dollars. Comme il est probable qu'un bénéfice imposable sera disponible auquel pourra être imputée la différence temporaire déductible, il faut comptabiliser un actif d'impôt différé.

Point de vue C – L'entité A doit déterminer si le goodwill comptabilisé par suite de l'acquisition 1 est relié au goodwill préexistant avant de déterminer le montant d'une éventuelle différence temporaire. Pour ce faire, elle doit prendre en compte les faits et circonstances ayant donné naissance au goodwill déjà comptabilisé par l'entité B.

Selon les tenants de ce point de vue, c'est au cas par cas qu'il faut déterminer si le goodwill comptabilisé à l'acquisition d'une entreprise découle des mêmes facteurs que ceux ayant donné naissance au goodwill déjà comptabilisé par l'entité acquise. Lorsque le nouveau goodwill est relié au goodwill préexistant, c'est le point de vue A qui prévaut. Dans les cas où il n'y a pas de lien, c'est le point de vue B qu'il faut retenir.

Voici des exemples de facteurs que l'entité doit prendre en considération pour déterminer si un nouveau goodwill est lié ou non à un goodwill préexistant :

1. Le fait que le goodwill découle de l'acquisition d'une entité appartenant à un autre secteur que celui dans lequel l'entité acquise exerce principalement ses activités.
2. Le moment où a été réalisée l'acquisition à l'origine du goodwill préexistant de l'entité acquise et sa proximité dans le temps avec l'acquisition considérée, de même que le fait que l'acquisition initiale a été effectuée en prévision ou non de la seconde acquisition.

Discussion du Groupe

Plusieurs membres du Groupe font remarquer qu'avant de calculer l'impôt différé sur le goodwill, il faut d'abord vérifier que cet impôt se rapporte bien au goodwill. Quelques membres ont observé que, dans la pratique, le compte d'impôt se rapporte souvent aux immobilisations incorporelles plutôt qu'au goodwill. Il est donc parfois nécessaire de consulter un fiscaliste pour confirmer la nature exacte du compte d'impôt.

La plupart des membres du Groupe penchent pour le point de vue C. Ils estiment que la meilleure façon de faire consiste à séparer le goodwill préexistant, à examiner les circonstances particulières qui ont donné naissance au goodwill et à déterminer s'il existe un lien avec le nouveau goodwill. C'est de cette façon qu'on arrivera au montant le plus précis pour l'impôt différé.

Plusieurs membres du Groupe, bien qu'appuyant le point de vue C sur le plan théorique, sont d'avis que, souvent, le point de vue A (selon lequel la valeur comptable du nouveau goodwill est comparée à la base fiscale du goodwill préexistant) ne peut pas être rejeté dans la pratique. Selon eux, l'entité pourrait avoir du mal à isoler le goodwill comptabilisé antérieurement et celui issu de l'acquisition la plus récente, surtout si la période écoulée entre les acquisitions antérieures et la dernière acquisition est longue. Certains membres du Groupe ont une préférence pour le point de vue A. Ils considèrent que le goodwill est un montant résiduel à des fins comptables et que les sources ne peuvent généralement pas en être identifiées. Ils estiment donc qu'il est impossible de cerner l'origine des différents goodwills.

Enfin, un membre du Groupe est d'avis que les trois points de vue sont acceptables, car IAS 12 ne contient pas d'indications précises à ce sujet.

L'objectif de ces discussions était d'attirer l'attention sur différentes façons de comptabiliser l'impôt différé sur le goodwill lors d'un regroupement d'entreprises. Aucune autre mesure n'est recommandée au CNC.

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

IAS 36 : Changements climatiques et dépréciation d'actifs

Les investisseurs veulent obtenir de plus en plus d'informations sur la manière dont les entités répondent aux risques environnementaux et sur les incidences économiques et sociales de ces risques sur leurs activités. Le 28 novembre 2019, l'IASB a publié, sur son site Web, un [article](#) expliquant en quoi l'approche fondée sur des principes, qui caractérise les normes IFRS, permet de traiter les risques émergents, notamment ceux liés aux changements climatiques.

Étant donné l'attention grandissante que suscitent les risques émergents, notamment ceux liés aux changements climatiques, les entités devraient en évaluer les répercussions sur leurs états financiers et sur leurs autres obligations d'information.

À ce propos, le Groupe se penche sur les questions comptables qui suivent.

Questions comptables liées aux changements climatiques

Durée d'utilité des actifs

Le paragraphe 51 d'IAS 16 *Immobilisations corporelles* contient la disposition selon laquelle l'entité doit réviser la durée d'utilité d'un actif au moins à chaque fin d'exercice. Le paragraphe 104 d'IAS 38 *Immobilisations incorporelles* contient une disposition semblable visant spécifiquement les actifs incorporels. Lorsqu'elle détermine si la durée d'utilité d'un actif a changé, l'entité devrait tenir compte de l'effet des changements climatiques.

Les éventuels facteurs externes indiquant qu'un actif pourrait devenir physiquement indisponible ou commercialement obsolète plus tôt que prévu doivent être pris en compte dans la révision de la durée d'utilité de celui-ci. Par exemple, l'avènement des voitures électriques pourrait entraîner la réévaluation de la durée d'utilité des voitures à moteur diesel. Comme les actifs sont amortis sur leur durée d'utilité, le raccourcissement de cette dernière risque de nécessiter l'augmentation de la charge d'amortissement comptabilisée pour la période concernée.

Dépréciation des actifs non financiers

Lorsqu'un actif ou une unité génératrice de trésorerie (UGT) montre des indices de dépréciation, l'entité doit en estimer la valeur recouvrable. Cette dernière correspond à la valeur la plus élevée entre la juste valeur diminuée des coûts de sortie (JVDCS) et la valeur d'utilité. La JVDCS est une juste valeur dite « de marché ». Les prix du marché reflètent habituellement le point de vue du marché quant à la manière dont les changements climatiques sont susceptibles d'influer sur les actifs non financiers. Par conséquent, les entités doivent s'assurer que la JVDCS reflète l'incidence des changements climatiques.

Les projections de flux de trésorerie entrant dans le calcul de la valeur d'utilité doivent se baser sur des hypothèses raisonnables et justifiables qui reflètent la meilleure estimation faite par la direction. La direction doit faire appel à son jugement pour déterminer quand et comment tenir compte des risques liés aux changements climatiques et autres risques dans les projections de flux de trésorerie. En général, les effets de changements indépendants de la volonté de la direction doivent être intégrés au calcul de la valeur d'utilité s'ils font partie des prévisions de la direction fondées sur des hypothèses raisonnables et justifiables.

Prise en compte des changements de comportement prévus

Les changements dans le comportement des consommateurs peuvent avoir une incidence sur les entités de certains secteurs d'activité. Les changements prévus qui sont susceptibles de se traduire par des variations favorables ou défavorables du volume ou du prix des ventes à venir doivent être pris en compte dans l'évaluation de la valeur d'utilité.

De même, les changements prévus dans le comportement des fournisseurs ou des clients d'affaires de l'entité, eux-mêmes possiblement appelés à réagir devant les changements climatiques, peuvent se traduire par des variations des coûts ou de la base des produits de l'entité.

Prise en compte des mesures gouvernementales prévues

Des changements apportés aux politiques gouvernementales ou à la législation peuvent aussi faire varier les flux de trésorerie futurs qui seront générés par un actif ou une UGT. Bien que la direction puisse ne pas connaître avec certitude la nature ou la forme exactes des mesures gouvernementales à venir, s'il est probable, selon ses meilleures estimations, que ces mesures se répercuteront sur les flux de trésorerie de l'entité, alors les variations prévues des flux de trésorerie doivent être prises en compte dans le calcul de la valeur recouvrable des actifs concernés.

Prise en compte des changements prévus au-delà de la période couverte par les budgets financiers et des prévisions découlant des mesures gouvernementales prévues

Selon le paragraphe 33(c) d'IAS 36 *Dépréciation d'actifs*, l'entité doit extrapoler les projections de flux de trésorerie entrant dans le calcul de la valeur d'utilité au-delà de la période couverte par les budgets/prévisions les plus récents, en leur appliquant un taux de croissance stable ou décroissant. Les flux de trésorerie ainsi extrapolés devraient refléter le moment et l'ampleur prévus de l'effet des changements climatiques. Si un unique taux de croissance final est appliqué au calcul de la valeur recouvrable, il devrait être ajusté pour refléter l'effet des changements climatiques.

Prise en compte des modifications apportées à l'exploitation et à la structure de l'entité

Selon le paragraphe 44 d'IAS 36, lorsque la valeur recouvrable correspond à la valeur d'utilité, les flux de trésorerie futurs doivent refléter l'actif ou l'UGT dans son état actuel; les projections de flux de trésorerie ne devraient généralement pas inclure les effets de modifications du champ d'activité de l'entité ou de la manière dont cette activité est gérée, si ces modifications sont significatives. La détermination de l'ampleur des modifications apportées au processus et à la production de l'actif ou de l'UGT est affaire de jugement. Si, par exemple, la direction est d'avis que les mesures prises constituent une mise au point plutôt qu'une modification majeure du

processus de fabrication, le coût de modification dudit processus doit être pris en compte dans le calcul de la valeur d'utilité.

En outre, il arrive que l'entité doive engager des dépenses d'investissement pour adapter son activité aux changements climatiques. Elle devra alors déterminer quelles dépenses devraient entrer dans le calcul de la valeur recouvrable de l'actif ou de l'UGT (c.-à-d. lesquelles représentent une partie du coût de maintien de l'actif ou de l'UGT dans son état actuel).

Nouvelles transactions et nouveaux événements

Les changements climatiques peuvent avoir une incidence sur les provisions et les passifs éventuels résultant de modifications apportées à la législation environnementale, ou par suite d'obligations nouvelles ou élargies en matière d'assainissement qui peuvent découler d'accords contractuels nouveaux ou modifiés. De plus, selon la méthode comptable retenue et la structure de certains mécanismes d'échange de droits d'émission, l'entité peut comptabiliser un actif au titre de ses crédits d'émission.

Comme il existe de plus en plus de données observables relativement aux changements climatiques, l'entité devrait tenir compte de l'effet des risques y afférents sur la valeur de ses investissements.

Communication de l'information relative aux changements climatiques

Les entités devraient évaluer l'importance des changements climatiques et des risques qui y sont liés pour leurs états financiers. Par exemple, lorsque les changements climatiques et les risques qui s'y rattachent ont un rôle important dans la détermination de la valeur recouvrable d'un actif ou d'une UGT, l'entité doit présenter les principales hypothèses appliquées et décrire la méthode suivie par la direction pour arriver à ces hypothèses. Les entités devraient aussi envisager de présenter de l'information sur l'incertitude relative aux estimations concernant les changements climatiques.

Effets sur les obligations d'information des sociétés

En août 2019, les Autorités canadiennes en valeurs mobilières ont publié l'[Avis 51-358 du personnel des ACVM, Information sur les risques liés au changement climatique](#) (l'Avis 51-358), qui donne des indications sur la façon dont un émetteur peut procéder pour cerner, préparer et présenter les informations relatives aux risques importants liés au changement climatique. Comme le souligne la publication intitulée [Communication de l'incidence des changements climatiques : Processus pour l'appréciation de l'importance relative](#) de CPA Canada, la définition de l'importance relative varie selon les règles encadrant son appréciation (par exemple, selon que les lois sur les valeurs mobilières ou les normes IFRS sont appliquées, ou selon que l'information fournie est ou n'est pas indépendante d'un document d'information continue). La direction devrait veiller à la cohérence des informations sur les changements climatiques présentées dans ses divers documents d'information continue.

Discussion du Groupe

Les membres du Groupe sont d'avis que les risques associés aux changements climatiques sont des facteurs importants dont les entités doivent tenir compte pour évaluer la dépréciation de leurs actifs à long terme. Plusieurs membres du Groupe font remarquer que les changements climatiques

ne sont qu'un facteur parmi un ensemble de facteurs ESG (technologiques, environnementaux, sociaux et de gouvernance). Il est donc important que les entités comprennent bien leurs risques d'entreprise lorsqu'elles effectuent leur évaluation de la dépréciation. Par exemple, un changement des pratiques de main-d'œuvre ou des perturbations technologiques pourraient provoquer une dépréciation des actifs. Un membre du Groupe ajoute que les dépréciations d'actifs sont le fruit de faits et de circonstances spécifiques, mais que les informations fournies dans les états financiers sont souvent de nature très générale. Les entités devraient donc envisager de présenter les facteurs pertinents qui leur sont propres et qu'elles ont pris en considération au moment d'effectuer leur évaluation de la dépréciation.

Le Groupe se penche ensuite sur d'autres outils d'information employés par les entités pour communiquer leurs résultats en matière d'ESG. Un représentant des Autorités canadiennes en valeurs mobilières souligne que le rapport de gestion et la notice annuelle³ sont des documents utiles au moyen desquels les entités peuvent exposer leur processus d'évaluation des risques et communiquer les effets de ces risques sur leur performance financière. Par ailleurs, l'Avis 51-358 vise à aider les entités, y compris les conseils d'administration et les équipes de direction, à identifier les risques significatifs liés au changement climatique et à améliorer les informations communiquées sur ces risques, notamment leur incidence sur les activités de l'entreprise, dans le cadre de leur information d'entreprise. Quelques-uns des membres du Groupe font remarquer que, en plus du rapport de gestion et de la notice annuelle, certaines entités publient un rapport distinct sur les facteurs ESG suivant des normes particulières. Selon eux, il est important que le processus de gouvernance soit rigoureux pour que le message véhiculé dans le rapport sur les facteurs ESG soit cohérent avec celui des autres documents publiés.

Certains membres du Groupe font observer que les investisseurs ayant un horizon d'investissement à long terme attachent une importance particulière à l'information sur les risques ESG. Ces investisseurs ne trouvent pas toujours dans les états financiers des informations suffisantes pour évaluer la performance de l'entité en ce qui a trait à la gestion des risques ESG. Ces membres du Groupe espèrent que les rapports sur les facteurs ESG continueront d'évoluer afin que les utilisateurs des états financiers puissent mieux apprécier la performance des entités et prendre des décisions d'investissement plus éclairées.

L'objectif du traitement de cette question était d'attirer l'attention sur la façon dont les changements climatiques touchent la communication de l'information financière. Aucune autre mesure n'est recommandée au CNC.

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

IAS 32 : Classement des parts de sociétés en commandite simple

Le Groupe se penche sur la structure d'une société en commandite simple dont le commandité reçoit des honoraires de gestion et des primes de performance. Il est appelé à discuter du traitement de

³ La notice annuelle doit être déposée chaque année auprès des commissions de valeurs mobilières canadiennes par les sociétés ouvertes et les fonds d'investissement du Canada. Elle contient des informations que l'émetteur doit communiquer sur l'entreprise et ses titres.

ces honoraires en tant qu'unité de comptabilisation distincte lors de l'évaluation des conditions exposées aux paragraphes 16A à 16D d'IAS 32 *Instruments financiers : Présentation* et de l'importance ou non de la structure de l'accord dans le cadre de cette évaluation.

Mise en situation

- Le Fonds, constitué en société en commandite simple, est un fonds à capital fixe dont l'échéance prédéterminée est de huit ans à compter de sa constitution. On présume ici que l'échéance peut être prolongée moyennant l'approbation des porteurs de parts.
- Le Fonds a émis des parts dans deux catégories :
 - une part d'administrateur, souscrite par le commandité;
 - des parts ordinaires, souscrites par les porteurs de parts et les commanditaires.
- Le contrat de société de personnes et les statuts constitutifs du Fonds définissent les modalités suivantes :
 - En cas de liquidation, l'actif net sera distribué aux porteurs de parts (y compris le commandité et les commanditaires) proportionnellement au nombre de parts qu'ils détiennent.
 - Le commandité a le droit de recevoir des honoraires de gestion équivalant à 1 % par an de la valeur liquidative du Fonds.
 - Le commandité a aussi droit à une prime de performance établie en fonction de la variation de l'actif net du Fonds. Lorsque le Fonds atteint un taux de rendement minimal⁴ de 8 %, tout excédent par rapport à ce seuil est distribué aux porteurs de parts et au commandité. Une fois que le commandité a reçu une prime de performance égale à 10 % du rendement excédentaire, tout rendement supplémentaire est réparti proportionnellement entre la part d'administrateur et les parts ordinaires.
- Selon les lois locales, le commandité assume une responsabilité illimitée à l'égard de toutes les obligations du Fonds ne pouvant pas être réglées à l'aide des actifs du Fonds.

Les paragraphes 16C et 16D d'IAS 32 précisent que, à titre d'exception, un instrument qui répond à la définition d'un passif financier peut être classé comme un instrument de capitaux propres, pourvu qu'il impose à l'entité une obligation de remettre à une autre partie une quote-part de ses actifs nets uniquement lors de la liquidation. Les parts du Fonds possèdent cette caractéristique. Elles ne peuvent donc être présentées à titre de capitaux propres du Fonds que si les critères exposés aux paragraphes 16C et 16D d'IAS 32 sont remplis.

Comme le précise le paragraphe AG14F d'IAS 32, pour l'analyse des conditions exposées aux paragraphes 16A à 16D de la même norme, seuls les flux de trésorerie et les termes et conditions contractuels de l'instrument liés au porteur en tant que propriétaire de l'entité doivent être pris en considération. Par conséquent, aux fins de l'application des paragraphes 16A à 16D

⁴ Le taux de rendement minimal correspond au taux de rendement que le commandité doit générer avant de pouvoir toucher le rendement excédentaire.

d'IAS 32, le Groupe s'attache à déterminer s'il faut considérer que les honoraires de gestion et la prime de performance du commandité font partie du rendement global du commandité en tant que propriétaire, plutôt que de tenter d'en arriver à une conclusion en ce qui a trait au classement.

Question 1 : Aux fins de l'analyse, les honoraires de gestion et la prime de performance du commandité constituent-ils une unité de comptabilisation distincte par rapport à la part d'administrateur?

Point de vue 1A – Oui, et il faut les assimiler à une rémunération versée en échange de services de gestion rendus par le commandité à un autre titre que celui de propriétaire.

Pour les tenants de ce point de vue, il est clair, d'après les termes de l'accord, que la rémunération que reçoit le commandité en échange de ses services de gestion lui est versée sous forme d'honoraires de gestion et de prime de rendement. Ils s'en remettent au paragraphe AG14I d'IAS 32 pour déduire que le commandité agit à un autre titre que celui de propriétaire lorsqu'il rend les services en question. En effet, les commanditaires n'auraient pas consenti à l'accord si les termes et conditions de celui-ci n'avaient pas été semblables à ceux d'une transaction équivalente conclue entre le Fonds et un tiers non-propriétaire dirigeant.

Par conséquent, les tenants de ce point de vue estiment que les honoraires de gestion et la prime de performance devraient être considérés comme une unité de comptabilisation distincte par rapport à la part d'administrateur et assimilés à une rémunération versée en échange de services de gestion rendus par le commandité à un autre titre que celui de propriétaire.

Point de vue 1B – Non, et il faut considérer qu'ils font partie du rendement global du commandité à titre de propriétaire.

Les tenants de ce point de vue estiment que, dans la pratique, il est pour ainsi dire impossible de trouver une transaction entre un Fonds et un tiers non-propriétaire dirigeant dans le cadre de laquelle les honoraires de gestion et la prime de performance seraient assortis de termes et conditions et de flux de trésorerie semblables, car chaque accord est unique.

Ils invoquent aussi les critères du paragraphe 16D d'IAS 32, selon lesquels les autres instruments doivent présenter « des termes et conditions contractuels similaires aux termes et conditions contractuels d'un contrat équivalent qui pourrait être conclu entre un non-porteur d'instrument et l'entité émettrice. Si l'entité ne peut déterminer si cette condition est remplie, elle ne doit pas classer l'instrument comme instrument de capitaux propres ». Les tenants de ce point de vue estiment que la même réflexion peut s'appliquer aux services de gestion du commandité, car il n'est pas possible en pratique de trouver une transaction équivalente aux fins de comparaison, et les honoraires de gestion et la prime de performance ne devraient donc pas être traités comme un accord distinct.

Discussion du Groupe

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

L'un d'entre eux fait valoir que les paragraphes 16C et 16D d'IAS 32 sont des exceptions aux dispositions en matière de classement des passifs financiers contenues dans cette norme. Sans ces exceptions explicites, les parts qui doivent être rachetées contre de la trésorerie après une certaine période ou par suite d'événements hors du contrôle des émetteurs seraient classées

comme passifs. Ce membre du Groupe est d'avis que ces exceptions devraient être appliquées littéralement et de façon plutôt stricte. C'est pourquoi il appuie le point de vue 1B, selon lequel les honoraires de gestion et la prime de performance du commandité ne doivent pas être séparés de sa part d'administrateur en vue de déterminer si les parts peuvent être classées en capitaux propres.

Plusieurs membres du Groupe font valoir que certaines entités traitent les honoraires de gestion et la prime de performance du commandité conformément au point de vue 1A, c'est-à-dire en tant qu'unité de comptabilisation distincte par rapport à la part d'administrateur, et assimilent les honoraires à une rémunération versée en contrepartie des services rendus par le commandité. Ils sont d'avis que la composante honoraires de gestion fait clairement partie de la part d'administrateur prévue dans l'accord. Un membre du Groupe fait remarquer que, dans la pratique, les parts d'administrateur détenues par le commandité sont souvent créées à des fins juridiques uniquement. En substance, les honoraires de gestion et la prime de performance servent à rémunérer le commandité pour les services rendus, et non à lui permettre de dégager des rendements variables à titre de propriétaire.

D'autres membres du Groupe estiment que le classement de la part d'administrateur dépend des faits et circonstances de l'accord. Ils renvoient aux indications des paragraphes AG14F à AG14I d'IAS 32, qui permettent de distinguer si la transaction conclue avec le porteur d'un instrument s'inscrit dans la capacité du porteur de l'instrument à titre de propriétaire ou à un autre titre que celui de propriétaire. Pour que les honoraires de gestion et la prime de performance versés au commandité soient considérés comme étant versés à un autre titre que celui de propriétaire, il faut qu'ils soient similaires à une transaction équivalente qui pourrait se produire entre le Fonds et un autre dirigeant non apparenté. Ces membres du Groupe font valoir que, dans la pratique, il peut ne pas être facile de trouver une transaction équivalente, car chaque accord de gestion est unique. Ils soulignent qu'il est nécessaire de faire appel au jugement pour examiner les faits et circonstances avant de tirer une conclusion. Pour ce faire, il faut notamment tenir compte des points suivants :

- si la prime de performance versée au commandité est équivalente à la rémunération qui serait versée à un dirigeant indépendant;
- si le commandité doit faire un investissement afin de gagner la prime de performance, alors qu'une autre société de gestion serait dispensée de cette obligation;
- si les honoraires de gestion et la prime de performance versés au commandité ont priorité de rang sur les droits des porteurs de parts au rendement de leur investissement.

Question 2 : Aux fins de la détermination des unités de comptabilisation, le fait que l'accord soit ou non structuré est-il important?

Point de vue 2A – La forme de l'accord (répartition en fonction des parts détenues ou des apports respectifs des propriétaires) n'est pas un facteur pertinent pour l'évaluation des unités de comptabilisation.

Comme IAS 32 ne contient pas d'indications précises à ce sujet, les tenants de ce point de vue pensent qu'il faut examiner la substance de l'accord. L'entité devrait faire appel au jugement pour déterminer si plusieurs contrats ou transactions découlant d'un contrat unique conclu entre des

parties représentent un seul ou plusieurs instruments. Pour faire cette appréciation, l'entité peut prendre en compte divers facteurs, dont la question de savoir si le prix de chaque transaction est établi séparément et si les transactions ont des objectifs commerciaux différents.

Les tenants de ce point de vue estiment en outre que la possibilité pour le Fonds d'émettre des parts aux parties en cause n'est pas pertinente dans la détermination des unités de comptabilisation. Généralement, le contrat de société de personnes définit le mode de distribution du capital du Fonds, la répartition étant proportionnelle aux participations détenues (après déduction des honoraires de gestion et de la prime de performance) de telle sorte que la substance de l'accord ne change pas, même si aucune part n'est émise.

Point de vue 2B – La forme de l'accord (répartition en fonction des parts détenues ou des apports respectifs des propriétaires) est un facteur pertinent pour l'évaluation des unités de comptabilisation.

Pour les tenants de ce point de vue, l'entité doit tenir compte de la structuration de l'accord conclu par les parties. L'accord ne peut définir que la façon dont les rendements sont répartis entre les parties, suivant une structure en cascade. Par conséquent, il ne serait probablement pas raisonnable de séparer un élément de cette structure en cascade pour les besoins de cette détermination, et l'accord pourrait constituer une entente de participation aux bénéfices.

Selon les tenants de ce point de vue, pour que le critère du paragraphe 16C(a) d'IAS 32 soit rempli, il faut que des parts aient été émises en faveur des parties, de sorte que la répartition des rendements puisse être fondée sur le nombre de parts détenues par chacune d'entre elles.

Discussion du Groupe

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

Certains membres estiment que la substance l'emporte sur la forme de l'accord et soutiennent donc le point de vue 2A. Ils font observer que, en pratique, les honoraires au titre des services rendus sont parfois compris dans un accord distinct des documents constitutifs du Fonds. Devant la difficulté d'apprécier cette unité de comptabilisation, ils croient que l'entité devrait adopter une approche holistique et examiner tous les documents pertinents afin de comprendre l'accord et les services rendus, ainsi que la façon dont le commandité est rémunéré.

D'autres membres du Groupe appuient plutôt le point de vue 2B, estimant que le Fonds pourrait être structuré de nombreuses façons pour favoriser l'atteinte de divers objectifs tels que la protection juridique et la planification fiscale. Par conséquent, ils pensent qu'il est important de tenir compte de la forme de l'accord et de comprendre pourquoi l'accord a été structuré comme il l'est, de façon à utiliser la norme IFRS qui convient à chaque opération.

La discussion avait pour but d'attirer l'attention sur la question de l'évaluation des unités de comptabilisation lors de l'application des exceptions prévues aux paragraphes 16C et 16D d'IAS 32. Aucune autre mesure n'est recommandée au CNC.

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

IAS 19 : Éventualités relatives aux événements et à la performance futurs des programmes de primes à long terme

Dans IAS 19 *Avantages du personnel*, on fait la distinction entre les avantages à court terme et les avantages à long terme. La distinction repose sur la question de savoir si le règlement intégral des avantages est attendu dans les 12 mois qui suivent la clôture de l'exercice où les membres du personnel ont rendu les services correspondants, ou plus tard.

Selon IAS 19, bien qu'ils aient souvent des caractéristiques communes à celles des avantages à court terme, les avantages à long terme doivent être comptabilisés de la même façon que les régimes de retraite à prestations définies, sauf que les réévaluations des avantages à long terme sont comptabilisées immédiatement en résultat net plutôt que dans les autres éléments du résultat global.

Certaines primes prévues par un régime peuvent être conditionnelles à la survenance d'un événement futur incertain (par exemple, un premier appel public à l'épargne ou la vente de l'entreprise) ou à l'atteinte d'un objectif de performance spécifié (tel un bénéfice par action donné). Le montant de la prime peut aussi varier en fonction du montant de la contrepartie reçue à la survenance d'un événement futur incertain ou du niveau de l'objectif de performance atteint.

Le Groupe étudie la mise en situation qui suit et discute de la manière d'intégrer les éventualités relatives aux événements futurs incertains à la comptabilisation et à l'évaluation des programmes de primes à long terme.

Mise en situation

- Au début de 20X0, l'entité A met sur pied un régime de rémunération au rendement à long terme à l'intention des membres de la haute direction. Ses hauts dirigeants auront droit à une prime de 10 % de leur salaire de base, payable dès l'atteinte de la cible, soit une croissance annualisée de 5 % du bénéfice par action, calculée du premier jour de 20X0 au dernier jour de 20X1.
- Pour chaque point de pourcentage du taux de croissance du bénéfice par action dépassant 5 %, un point de pourcentage supplémentaire sera ajouté à la prime de 10 % du salaire de base des hauts dirigeants.
- Pour les trois années précédant 20X0, le bénéfice par action de l'entité A s'est chiffré à -2 %, 3 % et 8 %, respectivement.

Question 1 : La probabilité de survenance d'un événement ou d'atteinte d'un objectif de performance devrait-elle influencer sur la comptabilisation d'un passif au titre du régime de rémunération au rendement à long terme?

Point de vue 1A – Non.

Selon le paragraphe 72 d'IAS 19, « la probabilité que cet événement se produise influence sur l'évaluation de l'obligation, mais ne détermine pas son existence ». Les tenants de ce point de vue en déduisent qu'IAS 19 exige la comptabilisation d'une obligation au titre des avantages du personnel à long terme lorsque les services sont rendus.

La période au cours de laquelle les services sont rendus, relativement aux avantages à long terme, commence en 20X0, et il existe une obligation actuelle de l'entité A résultant d'événements passés, qui sera réglée au moyen du versement d'une prime. Certaines incertitudes, telle la probabilité de survenance, ne doivent donc être prises en compte que dans l'évaluation de cette obligation.

Point de vue 1B – Oui.

Selon le *Cadre conceptuel de l'information financière* actuel (et non le Cadre révisé, qui s'applique aux exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2020), un passif est « une obligation actuelle de l'entité résultant d'événements passés et dont l'extinction devrait se traduire pour l'entité par une sortie de ressources représentatives d'avantages économiques ».

Se fondant sur cette définition, les tenants du point de vue 1B font remarquer que, s'il est improbable que l'entité A atteigne un taux de croissance de son bénéfice par action de 5 % ou plus pendant la période pertinente, elle ne devrait pas comptabiliser de passif au cours de la période où les services sont rendus.

Discussion du Groupe

Les membres du Groupe soutiennent le point de vue 1A, selon lequel la probabilité de survenance d'un événement ou d'atteinte d'un objectif de performance n'influe pas sur la comptabilisation d'un passif au titre du régime de rémunération au rendement à long terme. Comme un régime de rémunération est offert aux employés en échange de leurs services, il existe bel et bien un passif. La probabilité qu'il se produise un événement influe sur l'évaluation de ce passif et non sur son existence.

Question 2 : En supposant que le point de vue 1A soit retenu, comment le passif au titre du régime de rémunération au rendement à long terme devrait-il être évalué?

IAS 19 ne donne pas d'indications sur la façon dont l'évaluation du passif devrait être ajustée pour tenir compte des éventualités liées à la survenance d'un événement futur incertain. Plus précisément, la norme ne traite pas de la façon dont l'entité peut déterminer la probabilité que l'événement incertain survienne.

En revanche, les indications d'IFRIC 23 *Incertitude relative aux traitements fiscaux* sur l'évaluation des incertitudes fiscales précisent que l'entité doit refléter l'effet de ces incertitudes dans la détermination du bénéfice imposable (de la perte fiscale), des bases fiscales, des pertes fiscales non utilisées, des crédits d'impôt non utilisés et des taux d'impôt. Pour ce faire, elle doit utiliser, pour chaque traitement fiscal incertain, celle des deux méthodes ci-dessous qui lui semble fournir la meilleure prévision du dénouement de l'incertitude :

- (a) la méthode de l'espérance mathématique – la somme des divers résultats possibles, pondérés par leur probabilité d'occurrence;
- (b) la méthode du montant le plus probable – le montant qui, de tout l'éventail de résultats possibles, a la probabilité d'occurrence la plus élevée.

Le Groupe discute des points de vue suivants quant à la question de savoir si les méthodes décrites dans IFRIC 23 peuvent être appliquées à la prise en compte des éventualités fondées sur la

survenance d'un événement futur incertain lors de l'évaluation du passif au titre des avantages du personnel à long terme.

Point de vue 2A – Le passif au titre du régime de rémunération au rendement à long terme devrait être évalué à l'aide de la méthode de l'espérance mathématique. Cette méthode peut s'appliquer lorsqu'il y a un certain nombre de résultats possibles.

Les tenants de ce point de vue considèrent qu'on peut procéder par analogie avec IFRIC 23, car il existe tout un éventail de résultats possibles susceptibles d'influer sur le montant du passif. Par conséquent, l'estimation devrait tenir compte de la probabilité de ces résultats possibles.

Selon ce point de vue, le calcul du passif consiste à attribuer une probabilité pondérée à chacun des résultats, notamment la possibilité que la cible de croissance du bénéfice par action ne soit pas atteinte, l'atteinte du taux cible de 5 % et chaque point de pourcentage de croissance supplémentaire.

Point de vue 2B – Le passif au titre du régime de rémunération au rendement à long terme devrait être évalué à l'aide de la méthode du montant le plus probable. Cette méthode peut s'appliquer lorsqu'il n'y a que deux résultats possibles.

Les tenants du point de vue 2B considèrent eux aussi qu'on peut procéder par analogie avec IFRIC 23. Cependant, bien qu'il existe un éventail de résultats possibles susceptibles d'influer sur le montant du passif, on peut déterminer le plus probable d'entre eux d'après les données historiques et les prévisions concernant les événements futurs.

On accorderait ainsi une probabilité à chacun des résultats, notamment la possibilité que la cible de croissance du bénéfice par action ne soit pas atteinte, l'atteinte du taux cible de 5 % et chaque point de pourcentage de croissance supplémentaire. C'est le plus probable d'entre eux qui servirait à calculer le passif.

Discussion du Groupe

Les membres du Groupe sont d'avis que les méthodes décrites dans IFRIC 23 peuvent être appliquées à la prise en compte des éventualités fondées sur la survenance d'un événement futur incertain lors de l'évaluation du passif au titre des avantages du personnel à long terme. Le paragraphe 76 d'IAS 19, plus particulièrement, précise notamment ce qui suit [MISE EN RELIEF AJOUTÉE] : « Les hypothèses actuarielles sont **les meilleures estimations** faites par l'entité des variables qui détermineront le coût final des avantages postérieurs à l'emploi. » Cette notion de « meilleures estimations » concorde autant avec la méthode de l'espérance mathématique qu'avec celle du montant le plus probable. Pour ces membres du Groupe, il convient d'utiliser la méthode qui se traduit par la meilleure estimation selon les faits et circonstances, selon l'intervalle de résultats possibles.

Les membres du Groupe font remarquer que, lorsque la méthode du montant le plus probable est retenue, le montant à comptabiliser pourrait être égal à zéro. Par exemple, dans un scénario de type binaire où le résultat est tout ou rien, le montant évalué peut être égal à zéro si les circonstances sont telles que le résultat probable est rien. Toutefois, la probabilité associée au montant le plus probable est appelée à varier au fil du temps. Par conséquent, même si le

montant est de zéro pour un exercice donné, l'entité doit continuer d'effectuer régulièrement l'évaluation, car le montant pourrait changer par la suite. Cette notion est conforme à la méthode actuarielle exposée dans IAS 19, qui nécessite un ajustement périodique. Un membre du Groupe signale aussi que les investisseurs souhaitent que les entités communiquent leur processus d'estimation et qu'elles précisent si le montant est susceptible de varier considérablement au fil du temps.

Un autre membre du Groupe fait remarquer que la méthode du montant le plus probable n'est pas appropriée uniquement dans des scénarios binaires. Par exemple, selon ce membre, il pourrait y avoir un éventail de trois ou quatre résultats possibles, dont un serait nettement plus probable que les autres. Dans ce cas, l'entité pourrait quand même préférer la méthode du montant le plus probable à la méthode de l'espérance mathématique (reposant sur la probabilité pondérée) pour établir la meilleure estimation. Cela dit, les membres du Groupe soulignent que le choix de la méthode d'évaluation dépend des faits et circonstances.

Les membres du Groupe discutent aussi brièvement de ce en quoi IAS 19 diverge d'autres normes comme IFRS 2 *Paiement fondé sur des actions* et IFRS 3 *Regroupements d'entreprises*. IAS 19 prône l'application d'une méthode actuarielle fondée sur les attentes pour établir la meilleure estimation de la direction à l'égard du passif évalué. IFRS 2, pour sa part, fait appel à la notion d'acquisition des droits attendue dans la comptabilisation des transactions dans le contexte de conditions de performance autres que des conditions de marché entrant dans son champ d'application. Quant à IFRS 3, elle exige que l'évaluation soit fondée sur la notion de la juste valeur, ce qui n'est pas la même chose que les meilleures estimations exposées dans IAS 19.

Dans l'ensemble, le Groupe a traité de ces questions afin d'attirer l'attention sur les facteurs à prendre en considération lors de la comptabilisation et de l'évaluation des programmes de primes à long terme qui sont conditionnels à des événements et à la performance futurs. Aucune autre mesure n'est recommandée au CNC.

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

Consultation de 2020 sur le programme de travail de l'IASB

L'IASB doit mener une consultation publique sur son programme de travail tous les cinq ans, dans le but essentiellement de recueillir des commentaires structurés sur ses orientations stratégiques et de parvenir à l'équilibre global de son programme de travail. Le projet de consultation de 2020 sur le programme de travail a été entrepris en septembre 2019, et l'IASB prévoit de publier un appel à informations au second semestre de 2020.

Avant la réunion, les permanents du CNC ont recueilli des commentaires initiaux auprès du Groupe pour connaître les sujets que ses membres souhaitent inclure dans le programme de travail.

Lors de la réunion, les permanents du CNC ont présenté les sujets suivants, qui découlent des commentaires initiaux du Groupe :

1) Immobilisations incorporelles – comptabilisation des immobilisations incorporelles dont IAS 38 *Immobilisations incorporelles* n'exige actuellement pas la comptabilisation, ou présentation d'informations à leur sujet

Il faudrait moderniser IAS 38 pour qu'elle exige la présentation d'informations sur les immobilisations incorporelles générées en interne telles que le capital humain, le capital organisationnel et le capital relationnel.

À l'heure actuelle, IAS 38 :

- n'autorise pas la comptabilisation ou l'évaluation de certaines immobilisations incorporelles générées en interne;
- n'exige pas la présentation d'informations sur les immobilisations incorporelles générées en interne ou les activités de création de valeur non comptabilisées.

Ce sujet est important, car les activités de création de valeur des entités sont de plus en plus souvent de nature incorporelle.

2) Actifs biologiques – choix de la base d'évaluation appropriée

Il faudrait réviser IAS 41 *Agriculture* pour qu'elle précise si la juste valeur diminuée des coûts de la vente est la seule base d'évaluation acceptable lorsque les actifs biologiques ne sont pas encore récoltables et ne sont habituellement pas vendus dans leur état actuel.

Les dispositions de la version actuelle de la norme ne donnent pas nécessairement aux utilisateurs l'information la plus pertinente et fiable sur les actifs biologiques immatures et les flux de trésorerie futurs qui s'y rattachent.

3) Avantages du personnel – lacunes dans les indications comptables à l'égard des autres types de régimes de retraite

De nouveaux types de régimes de retraite, qui ne sont ni des régimes à cotisations définies ni des régimes à prestations définies, mais des régimes de retraite hybrides, tendent à prendre de l'importance ici et là. Les indications comptables actuelles en la matière sont conçues pour les régimes traditionnels.

L'élaboration de nouvelles indications sur la comptabilisation des régimes de retraite hybrides, qui permettraient de mieux refléter les caractéristiques économiques de ces régimes et de réduire la diversité des pratiques comptables à leur sujet, devrait être considérée comme essentielle. Il serait de ce fait possible d'assurer la publication d'informations utiles pour les utilisateurs des états financiers, et de limiter les problèmes liés à la communication de l'information que les lacunes des indications actuelles entraînent.

4) Actifs en cryptomonnaie – réévaluation à la juste valeur par le biais du résultat net

Selon le modèle du coût actuellement défini dans IAS 38, les utilisateurs des états financiers ne bénéficient pas de l'information la plus utile sur les cryptomonnaies, soit leur juste valeur.

L'utilisation de cryptomonnaies ou de types d'actifs semblables s'intensifie. Nombreux sont ceux qui estiment que ce sujet, de même que l'élaboration d'indications sur leur comptabilisation ou celle d'instruments apparentés, devrait faire partie du programme de travail.

Le Groupe poursuit ses discussions à l'égard de ces sujets initiaux et soulève d'autres idées de sujets qui pourraient faire partie de la Consultation de 2020 sur le programme de travail de l'IASB.

Discussion du Groupe

Les membres du Groupe estiment que les sujets initialement abordés sont pertinents au Canada, et formulent d'autres commentaires sur les sujets suivants :

- **Actifs biologiques :** Certains membres du Groupe se demandent si le problème réside dans le fait que la méthode d'évaluation actuellement proposée dans IAS 41 n'est pas appropriée pour les actifs biologiques dont le cycle de croissance est plus court. Ils pensent que l'application de la juste valeur diminuée des coûts de la vente aux récoltes qui ne peuvent habituellement pas être vendues dans leur état actuel ne fournit pas aux utilisateurs des états financiers des informations fiables sur la performance des sociétés du secteur du cannabis. Ils pensent aussi que la réévaluation des actifs biologiques à la juste valeur diminuée des coûts de la vente occasionne des variations dans le résultat net d'une période à l'autre, et que cette volatilité serait exacerbée par les obligations de communication de l'information financière trimestrielle au Canada. Un représentant des Autorités canadiennes en valeurs mobilières fait remarquer qu'une solution consisterait à donner à l'entité un choix de méthode comptable : elle pourrait évaluer ses actifs biologiques à la juste valeur diminuée des coûts de la vente ou selon une approche fondée sur les coûts en présentant l'information sur la juste valeur. Un membre du Groupe pense que la solution pourrait consister à inclure dans la norme une mesure de simplification permettant l'évaluation au coût des produits agricoles dont le cycle de croissance est inférieur à 12 mois.
- **Comptabilisation de certaines immobilisations incorporelles générées en interne :** Un membre du Groupe commente la complexité du test de dépréciation du goodwill existant et se demande si l'inclusion au bilan de nouvelles immobilisations incorporelles générées en interne ne risque pas de compliquer encore les choses. La présidente du CNC indique que l'étude de ce sujet avait été entreprise dans le but d'améliorer la pertinence et l'utilité des états financiers pour les utilisateurs. En se penchant sur les états financiers des sociétés ouvertes, on constate clairement qu'une part considérable de leur valeur est attribuable aux immobilisations incorporelles non comptabilisées au bilan. Les utilisateurs se procurent donc ces informations ailleurs. Cette différence entre la valeur comptable d'une société et sa valeur de marché attribuée par les utilisateurs peut avoir pour effet de faire perdre de leur pertinence aux états financiers. En entreprenant ce projet, l'IASB pourrait atténuer cette différence de manière à mieux refléter la valeur d'une entreprise pour l'investisseur.

Les membres du Groupe suggèrent aussi que les sujets suivants soient inscrits dans la Consultation de 2020 sur le programme de travail de l'IASB.

- **Réévaluation des comptes d'une filiale :** Plusieurs membres du Groupe estiment que ce sujet est redevenu pertinent et important depuis l'adoption de nouvelles normes telles qu'IFRS 16 et IFRS 9. Un membre du Groupe donne en exemple l'adoption d'IFRS 16 pour illustrer en quoi

cela constitue une préoccupation. Dans le scénario présenté, deux entités adoptent IFRS 16 de façon indépendante et font les choix transitoires nécessaires à la date de l'adoption. Lorsqu'une entité a acquis l'autre entité, la comptabilisation des contrats de location de la filiale au niveau des comptes consolidés était différente de la comptabilisation employée jusque-là par la filiale pour ses contrats de location. En l'absence d'une réévaluation des comptes de la filiale, des ajustements de consolidation pourraient devoir être présentés pendant de nombreux exercices.

- **Incidence des changements climatiques** : Pour les membres du Groupe, il est important que l'IASB envisage d'inscrire ce sujet à son programme de travail, étant donné la vague qu'il provoque à l'échelle planétaire. Certains membres du Groupe sont d'avis que l'IASB pourrait améliorer le référentiel d'information financière pour rendre mieux compte des effets plus larges que les entités ont sur l'environnement et sur la société dans son ensemble. Selon un membre du Groupe, les états financiers pourraient être améliorés de façon qu'ils reflètent les coûts que les entités imposent concernant l'environnement dans leurs passifs. Un autre membre du Groupe pense que l'IASB pourrait élaborer des obligations d'information sur les changements climatiques. D'autres membres du Groupe font valoir que, bien qu'il soit important de fournir de telles informations, celles-ci pourraient ne pas très bien cadrer avec les états financiers audités. D'autres documents d'information pourraient mieux convenir à cet égard.
- Les membres du Groupe soulèvent d'autres sujets, notamment la mise à jour d'IAS 33 *Résultat par action*, d'IAS 7 *Tableau des flux de trésorerie* et d'IAS 12 *Impôts sur le résultat* ainsi que d'autres travaux de normalisation sur l'infonuage.

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

LE POINT SUR LES DISCUSSIONS ANTÉRIEURES DU GROUPE

IFRS 16 : Appréciation du droit de contrôler

Lors de la réunion de juin 2019, le Groupe a recommandé au CNC d'étudier s'il y aurait lieu de soumettre cette question à l'IASB ou à l'IFRS Interpretations Committee. Le CNC a demandé à ses permanents de faire d'autres recherches afin de savoir si la question se pose souvent dans les différents secteurs d'activité au Canada.

Lors de sa réunion d'octobre 2019, le CNC a pris connaissance des résultats de ses consultations ciblées visant à déterminer s'il était habituel pour un bailleur d'accorder à un preneur un droit de préemption pour l'achat de la capacité résiduelle d'un actif loué. Il en a conclu que la pratique est courante dans le secteur pétrogazier, mais qu'elle n'est pas généralisée dans les autres secteurs d'activité. La question ne répond pas aux critères d'inscription au programme de travail de l'IFRS Interpretations Committee. En conséquence, le CNC a décidé de ne pas lui en faire part. Les permanents du CNC ont reçu comme directive de continuer de suivre les développements concernant IFRS 16 *Contrats de location*, et plus particulièrement ceux ayant trait au secteur pétrogazier, afin de déterminer s'il sera possible de soulever la question ultérieurement (par exemple, durant le suivi après mise en œuvre d'IFRS 16).

IFRS 3, IAS 12 et IFRIC 23 : Positions fiscales incertaines résultant d'un regroupement d'entreprises

Lors de la réunion de juin 2019, le Groupe a recommandé au CNC de soumettre à l'IASB ou à l'IFRS Interpretations Committee la possibilité de réviser l'exception décrite au paragraphe 24 d'IFRS 3 afin qu'elle vise également l'actif ou le passif d'impôt exigible.

Le CNC a poursuivi ses discussions lors de sa réunion de décembre 2019. Il a reçu un compte rendu des activités menées à ce jour et fait remarquer que l'IASB, après avoir discuté de cette question lors de sa réunion de décembre, a décidé provisoirement de ne pas ajouter à IFRS 3 une exception qui viserait l'actif ou le passif d'impôt exigible entrant dans le champ d'application d'IFRIC 23 *Incertitude relative aux traitements fiscaux*. Les permanents du CNC ont reçu comme directive de continuer de suivre les discussions de l'IASB sur ce sujet et d'en faire le compte rendu lors d'une prochaine réunion.

IFRS 16 : Transactions de cession-bail assorties de paiements variables

Lors de la réunion de septembre 2019, le Groupe a recommandé au CNC d'envisager de soumettre à l'IASB ou à l'IFRS Interpretations Committee la question de l'évaluation et de la présentation dans les états financiers de l'obligation afférente aux paiements de loyers fixes et variables.

Par la suite, l'IFRS Interpretations Committee a reçu une question portant sur une mise en situation semblable et en a discuté lors de sa réunion de novembre. Ces discussions se poursuivront lors des prochaines réunions.

Lors de sa réunion de décembre, le CNC a discuté de la recommandation et des comptes rendus du Groupe. Les permanents du CNC ont reçu comme directive de continuer de suivre les discussions sur ce sujet et de lui rapporter, lors d'une prochaine réunion, la décision que l'IFRS Interpretations Committee aura prise.

IFRS 16 et IAS 37 : Paiements de loyers variables et provisions pour contrats de location déficitaires

Lors de la réunion de septembre 2019, le Groupe a recommandé au CNC de soumettre à l'IASB ou à l'IFRS Interpretations Committee la question de savoir s'il faut comptabiliser une provision pour contrat déficitaire à l'égard des paiements variables non pris en compte dans l'obligation locative.

Le CNC a discuté de la recommandation du Groupe lors de sa réunion de décembre et demandé à ses permanents de rassembler d'autres informations sur cette question, qui sera traitée dans le cadre de l'une des réunions devant avoir lieu au début de 2020.

AUTRES QUESTIONS

Rappels sur les documents de consultation de l'IASB®

En décembre 2019, l'IASB a publié son exposé-sondage intitulé *Dispositions générales en matière de présentation et d'informations à fournir (états financiers de base)*. La date limite de réception des commentaires est le 30 juin 2020. L'IASB a proposé de nouvelles dispositions en matière de présentation des états financiers et d'informations à fournir, l'accent étant tout particulièrement mis

sur l'état du résultat net. Les propositions se traduiraient par une nouvelle norme IFRS dont les dispositions générales régiraient la présentation et les informations à fournir et s'appliqueraient à toutes les sociétés, et qui remplacerait IAS 1 *Présentation des états financiers*.

Classement des passifs en tant que passifs courants ou passifs non courants (modifications d'IAS 1)

En septembre 2019, l'IASB a finalisé les modifications qu'il envisage d'apporter aux paragraphes 69 à 76 d'IAS 1 *Présentation des états financiers* afin de préciser les critères de classement d'un passif en tant que passif courant ou passif non courant. La version définitive de ces modifications devrait être publiée en janvier 2020 et s'appliquer aux exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2022.

Goodwill et dépréciation

L'IASB étudie la possibilité d'améliorer, à un coût raisonnable pour les entités, les informations fournies sur la comptabilisation du goodwill et la dépréciation dans les états financiers lors d'un regroupement d'entreprises. La prise de position préliminaire de l'IASB figurera dans un document de réflexion devant paraître en février 2020.

(Pour prendre connaissance du mot d'ouverture et des comptes rendus, écoutez le [clip audio](#) [en anglais seulement].)