

Groupe de discussion sur les IFRS®

Compte rendu de la réunion publique

Le 20 juin 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 20 JUIN 2019

[Calendrier d'application des décisions concernant le programme de travail](#)

[IFRS 16 : Détermination des paiements de loyers](#)

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

[IFRS 15 et IAS 10 : Réalisation d'une contrepartie variable](#)

[IFRS 9 : Crédoiteurs frappés de prescription](#)

[IFRS 9 : Option de la juste valeur](#)

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

[Fonds des clients](#)

LE POINT SUR LES DISCUSSIONS ANTÉRIEURES DU GROUPE

[IFRS 16 et IAS 38 : Accords d'infonuagique](#)

[Cryptomonnaies](#)

[Cryptomonnaies – Autres considérations](#)

[IAS 41 : Traitement comptable du cannabis – Coûts engagés pour la transformation biologique](#)

[IAS 16 : Comptabilisation des coûts à l'actif](#)

AUTRES QUESTIONS

[Taux d'emprunt marginal du preneur](#)

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

[Modifications proposées d'IFRS 17 Contrats d'assurance](#)

SÉANCE À HUIS CLOS

[IASB – Documents de consultation](#)

QUESTIONS PRÉSENTÉES ET TRAITÉES LORS DE LA RÉUNION DU 20 JUIN 2019

Calendrier d'application des décisions concernant le programme de travail

En décembre 2018, l'International Accounting Standards Board (IASB) a confirmé son avis selon lequel les sociétés ont suffisamment de temps pour mettre en œuvre les changements de méthode comptable qui découlent d'une décision concernant le programme de travail de l'IFRS Interpretations Committee (IFRIC).

Le Groupe se penche sur le sens de l'expression « suffisamment de temps » dans le contexte de l'application d'une décision concernant le programme de travail de l'IFRIC qui a été publiée.

Question 1 : Que signifie « suffisamment de temps » et quels facteurs faut-il prendre en compte?

Dans son article intitulé [Agenda decisions—time is of the essence](#), Sue Lloyd, vice-présidente de l'IASB et présidente de l'IFRIC, expose les considérations générales suivantes au sujet de l'interprétation de l'expression « suffisamment de temps » :

- a) Tout dépend des faits et circonstances.
- b) Le sens de l'expression dépend du changement de méthode comptable et de l'entité présentant l'information financière.
- c) Les préparateurs, les auditeurs et les autorités de réglementation devront exercer leur jugement.
- d) En règle générale, « suffisamment de temps » se mesure en mois et non en années.
- e) La mise en œuvre devrait se faire en temps opportun, c'est-à-dire aussitôt que possible.
- f) La transition ne devrait pas demander beaucoup de temps, car les décisions concernant le programme de travail portent généralement sur des transactions précises ou des situations très particulières; elles représentent des exigences existantes et nulle activité de normalisation n'est nécessaire.
- g) Les sociétés doivent faire preuve de diligence et de bonne volonté pour examiner les

répercussions de la décision et en tenir compte sans délai.

h) L'objectif est l'application adéquate et uniforme des normes IFRS.

Discussion du Groupe

Le Groupe apprécie les indications que l'IASB a fournies pour clarifier le sens donné à l'expression « suffisamment de temps » dans le contexte de l'application d'une décision concernant le programme de travail de l'IFRIC. Plus précisément, le Groupe estime utile de savoir que cette durée se mesure en mois plutôt qu'en années. De nombreux membres du Groupe conviennent également que les préparateurs devraient évaluer les faits et les circonstances propres à chaque situation, et faire l'effort de déterminer en toute bonne foi la durée nécessaire à la mise en œuvre d'une décision de l'IFRIC. Certains membres du Groupe font remarquer qu'il est important que s'établisse une bonne communication entre les préparateurs, les auditeurs et les autorités de réglementation, afin que l'interprétation de l'expression « suffisamment de temps » soit la même pour tous.

Le Groupe discute des facteurs à prendre en compte pour déterminer si une entité a suffisamment de temps pour mettre en œuvre une décision de l'IFRIC à l'approche de la clôture d'une période de présentation de l'information financière. Certains membres du Groupe font observer que l'IFRIC publie régulièrement des mises à jour sur ses discussions qui dévoilent souvent les points de vue provisoires de ses membres sur les questions traitées, et ce, avant la publication de la décision définitive concernant son programme de travail. On peut raisonnablement s'attendre à ce que des entités évaluent les répercussions de la décision provisoire avant qu'elle ne soit rendue définitive. Toutefois, il a également été noté qu'avant d'investir dans des modifications de ses systèmes, une entité pourrait envisager la possibilité que la décision définitive qui sera publiée ne soit pas identique à la décision provisoire de l'IFRIC. De plus, selon la complexité de la décision, il se peut qu'une entité soit en mesure de la mettre en œuvre relativement vite.

Certains membres observent que l'expression « suffisamment de temps » dépend de chaque entité. Les situations particulières dont il est fait mention au point f) laissent entendre que la décision pourrait s'appliquer à un nombre limité d'entités. Toutefois, pour les entités concernées, le temps et les efforts nécessaires à la mise en œuvre de la décision définitive pourraient être substantiels.

Le Groupe commente ensuite les paragraphes 8.4 et 8.5 de l'exposé-sondage, intitulé [Proposed amendments to the IFRS Foundation Due Process Handbook](#), publié par l'IASB sur les décisions concernant le programme de travail. Plusieurs membres du Groupe font remarquer que les sociétés ouvertes considèrent souvent que ces décisions font autorité en substance. Ils se demandent donc si le manuel de procédures (*Due Process Handbook*) est bien le meilleur véhicule pour souligner l'importance de mettre en œuvre sans tarder les décisions concernant le programme de travail. Certains membres du Groupe demandent que l'IASB fournisse des éclaircissements sur l'expression « new information » (nouvelles informations) qui est employée au paragraphe 8.5 de l'exposé-sondage. L'un des membres du Groupe est d'avis que cette expression figure dans la première et la dernière phrase du paragraphe en question, mais avec deux sens différents. Selon lui, il semble que, dans la première phrase, l'expression « new information » porte sur une décision de l'IFRIC nécessitant un changement de méthode comptable, tandis que, dans la dernière, elle se rapporte plutôt au mécanisme d'adoption d'un tel changement. Un autre membre du Groupe est d'avis que l'expression pourrait être interprétée comme un changement d'estimation comptable, plutôt que

comme un changement de méthode comptable. Il faudrait que l'IASB clarifie la formulation afin de lever cette incohérence. Le CNC prendra ces commentaires en compte lorsqu'il préparera sa réponse à l'IASB.

Question 2 : La période représentée par l'expression « suffisamment de temps » comprend-elle le temps nécessaire pour prendre des mesures connexes, comme la modification des clauses concernées de certains documents ?

L'IASB a admis officiellement qu'il faut du temps pour mettre en œuvre un changement de méthode comptable, notamment pour obtenir de nouvelles informations ou adapter ses systèmes en vue de l'adoption d'un changement. Dans son article, Mme Lloyd précise que le temps nécessaire pour prendre des mesures connexes, comme la modification de clauses restrictives d'une convention d'emprunt, dépasse en durée la période visée par l'expression « suffisamment de temps ».

Discussion du Groupe

Le Groupe est d'accord avec le point de vue exprimé par Mme Lloyd dans son article. Tous les membres du Groupe, sauf l'un d'entre eux, estiment que le temps qu'une entité consacre à des activités telles que la modification des clauses restrictives d'une convention d'emprunt relève d'un processus distinct de la mise en œuvre d'un changement de méthode comptable. Un membre du Groupe fait remarquer que, selon les répercussions du changement de méthode comptable sur le respect des clauses restrictives par l'entité et lorsque la décision définitive est prise vers la fin d'une période à laquelle le respect des clauses restrictives est évalué, une entité pourrait arguer qu'il lui faut davantage de temps pour mettre en œuvre les décisions de l'IFRIC afin de disposer d'une période raisonnable pour la renégociation des clauses restrictives.

Question 3 : Les sociétés devraient-elles être autorisées à attendre de voir si un projet en cours de l'IASB élimine la nécessité d'effectuer un changement de méthode comptable (dans le but d'éviter de faire deux changements successifs dans un court laps de temps) ?

Dans son article, Mme Lloyd précise que l'approche qui consisterait à « attendre de voir » dans le but d'éviter de faire deux changements successifs dans un court laps de temps dépasse aussi en durée la période visée par l'expression « suffisamment de temps ».

Discussion du Groupe

Le Groupe est d'accord avec le point de vue exprimé par Mme Lloyd dans son article, à savoir qu'une entité ne devrait pas attendre de connaître l'issue de projets futurs de l'IASB dans le but de s'épargner la mise en œuvre d'une décision de l'IFRIC qui a déjà été prise.

Question 4 : Si une entité n'a pas encore reflété, dans ses états financiers, un changement de méthode comptable découlant d'une décision concernant le programme de travail de l'IFRIC, la direction devrait-elle, par analogie, envisager de fournir les informations mentionnées au paragraphe 30 d'IAS 8 relativement à une nouvelle norme IFRS publiée mais non encore entrée en vigueur ?

Bien que le paragraphe 30 d'IAS 8 *Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs* concerne les nouvelles normes IFRS publiées mais non encore entrées en vigueur, il semble pertinent, par analogie, de l'appliquer aux décisions concernant le programme de travail de l'IFRIC. En effet, les informations fournies procureraient généralement aux utilisateurs des informations

pertinentes pour comprendre les changements à venir dans les états financiers. Le personnel des Autorités canadiennes en valeurs mobilières (ACVM) a fait savoir qu'en vertu du *Règlement 51-102 sur les obligations d'information continue*, une entité est tenue de commenter et d'analyser dans son rapport de gestion les modifications de ses méthodes comptables, telles que celles faisant suite à l'application des décisions concernant le programme de travail de l'IFRIC. Le personnel des ACVM a précisé que les informations fournies seraient surtout pertinentes dans les cas où le changement est susceptible d'avoir une incidence importante, mais n'a pas encore été mis en œuvre par la direction en raison de sa complexité.

Discussion du Groupe

Le Groupe appuie l'analyse et souligne que le paragraphe 30 d'IAS 8 est pertinent, par analogie avec les décisions de l'IFRIC. Certains membres du Groupe sont d'avis que ces informations à fournir procureront plus de transparence aux utilisateurs des états financiers quant aux changements qui y seront apportés. D'autres membres du Groupe estiment en outre que ces informations augmenteront la comparabilité entre les sociétés qui appliquent les mêmes décisions de l'IFRIC, mais à des dates différentes.

Dans l'ensemble, la discussion du Groupe permet d'attirer l'attention sur le sens de l'expression « suffisamment de temps » dans le contexte de l'application d'une décision concernant le programme de travail de l'IFRIC qui a été publiée. Aucune autre mesure n'est recommandée au CNC.

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

IFRS 16 : Détermination des paiements de loyers

Le Groupe se penche sur la comptabilisation par le preneur et le bailleur, conformément à IFRS 16 *Contrats de location*, d'un contrat de location assorti d'une clause de colocation.

Mise en situation

- Le détaillant A est un commerce de détail qui a conclu avec la société B un contrat de location visant l'utilisation d'un espace commercial loué dans un centre commercial, pour une période non résiliable de cinq ans, moyennant des paiements de loyers annuels de 50 000 \$ pour les trois premières années et de 60 000 \$ pour les deux années suivantes, exigibles à la fin de chaque année (ci-après, le « loyer de base »). On présume que l'accord contient effectivement un contrat de location au sens où l'entend IFRS 16.
- Le contrat de location contient une clause de colocation stipulant que, si un locataire clé précisé dans le contrat quitte l'espace qu'il occupe dans le centre commercial, les paiements de loyers du détaillant A seront révisés selon un pourcentage, de manière à correspondre à cinq pour cent du chiffre d'affaires annuel brut que le détaillant A tire de son emplacement loué dans le centre commercial. Le contrat de location stipule en outre que, lorsque l'espace laissé vacant par le locataire clé sera de nouveau occupé, les paiements de loyers du détaillant A correspondront de nouveau au loyer de base.

- À la date de début du contrat de location, le détaillant A détermine que la durée du contrat de location est de cinq ans.
- Au début de la deuxième année, le locataire clé précisé dans le contrat quitte l'espace qu'il occupe dans le centre commercial, ce qui déclenche la clause de colocation. Les paiements de loyers du détaillant A sont alors révisés selon le pourcentage prévu. Le chiffre d'affaires annuel brut dégagé par le détaillant A à l'emplacement loué s'élève à 600 000 \$ pour la deuxième année, de sorte que ses paiements de loyers pour cette année se chiffrent à 30 000 \$ (600 000 \$ x 5 %).

Question 1 : À la date de début du contrat de location, comment le détaillant A devrait-il déterminer ses paiements de loyers conformément aux indications d'IFRS 16, dans le cadre de l'évaluation de son obligation locative? Par la suite, comment devrait-il comptabiliser le changement dans ses paiements de loyers annuels au début de la deuxième année, lorsque le locataire clé quitte le centre commercial?

Point de vue 1A – À la date de début du contrat de location, le loyer de base devrait être comptabilisé en tant que paiements de loyers fixes. Lorsque le locataire clé quitte le centre commercial, l'obligation locative ne devrait pas être réévaluée.

Les tenants de ce point de vue font valoir que l'évaluation de l'obligation locative se fonde sur les paiements de loyers à la date de début du contrat de location. Or, à cette date, la clause de colocation n'a pas encore été déclenchée. Le locataire clé précisé dans le contrat occupe bel et bien son local dans le centre commercial, et le loyer de base correspond aux paiements de loyers fixes prévus pour la durée du contrat de location, qui est de cinq ans. Étant donné que la clause de colocation est conçue pour protéger le preneur et qu'elle n'aurait aucune incidence sur les modalités de paiement jusqu'au moment où l'événement déclencheur se produit, tout montant associé à la variabilité découlant de cette clause devrait être exclu des paiements de loyers et de l'évaluation initiale de l'obligation locative.

Par la suite, lorsque, au début de la deuxième année, la clause de colocation est déclenchée, le détaillant A ne devrait pas réévaluer son obligation locative et son actif au titre du droit d'utilisation. En effet, le déclenchement de la clause de colocation ne répond pas aux critères de nouvelle appréciation de l'obligation locative stipulés aux paragraphes 39 à 43 d'IFRS 16. Par ailleurs, les paiements de loyers ne correspondent pas à la définition des paiements de loyers fixes en substance fournie au paragraphe B42(a)(ii) d'IFRS 16, parce que le déclenchement de la clause de colocation ne permet pas la réalisation de la condition pour la durée restante du contrat de location.

Par conséquent, la différence entre les loyers réels (30 000 \$) et les loyers fixes qui auraient été payés si la clause de colocation n'avait pas été déclenchée (50 000 \$) devrait être comptabilisée en tant que paiements de loyers variables négatifs, conformément au paragraphe 38(b) d'IFRS 16.

Point de vue 1B – À la date de début du contrat de location, le traitement est le même que celui décrit au point de vue 1A. Toutefois, lorsque le locataire clé quitte le centre commercial, l'obligation locative devrait être réévaluée.

Au début de la deuxième année, lorsque la clause de colocation est déclenchée, le détaillant A devrait réévaluer son obligation locative et son actif au titre du droit d'utilisation. Les tenants de ce

point de vue appliquent le paragraphe B42(a)(ii) d'IFRS 16 par analogie et considèrent que le déclenchement de la clause de colocation entraîne la perte de la variabilité des paiements de loyers, en tout ou en partie, pour la durée restante du contrat de location. Par conséquent, les paiements de loyers sont des paiements de loyers fixes en substance. Les paiements de loyers fixes en substance sont des paiements qui, même si leur forme comporte une variabilité, sont, en substance, inévitables. La révision des paiements de loyers qui sont en substance des paiements fixes doit être reflétée dans l'obligation locative conformément au paragraphe 36(c) d'IFRS 16. Selon cette approche, le détaillant A réévalue l'obligation locative chaque fois que la clause de colocation est déclenchée, puis revient au loyer de base si la clause de colocation cesse d'être en vigueur.

Point de vue 1C – À la date de début du contrat de location, l'accord ne prévoit que des paiements de loyers variables qui ne sont pas fonction d'un indice ou d'un taux.

Selon ce point de vue, comme les paiements de loyers sont assujettis à un ajustement en raison de la clause de colocation, ils sont considérés comme des paiements de loyers variables qui ne sont pas fonction d'un indice ou d'un taux. Par conséquent, l'obligation locative est initialement évaluée à zéro, et la charge locative est comptabilisée de manière prospective en fonction du montant réellement payé chaque année, conformément au paragraphe 38(b) d'IFRS 16.

Point de vue 1D – À la date de début du contrat de location, le détaillant A devrait appliquer les dispositions des paragraphes B42(b) et B42(c) d'IFRS 16 sur les paiements de loyers fixes en substance.

Les tenants de ce point de vue considèrent que la clause de colocation représente plusieurs séries de paiements que le détaillant A pourrait effectuer. Pour considérer que les paiements de loyers sont des paiements de loyers fixes en substance, le détaillant A doit donc déterminer si une ou plusieurs de ces séries de paiements sont réalistes, conformément aux paragraphes B42(b) et B42(c) d'IFRS 16.

Selon le paragraphe B42(b) d'IFRS 16, si une seule des séries de paiements est réaliste, ce sont seulement les paiements de cette série que le preneur doit considérer comme les paiements de loyers. Par exemple, s'il n'est pas réaliste que le locataire clé quitte l'espace qu'il loue pendant une partie de la durée du contrat de location, les paiements de loyers fixes en substance du détaillant A correspondent au loyer de base.

Le paragraphe B42(c) d'IFRS 16 s'applique lorsqu'il y a plus d'une série de paiements réaliste que le preneur pourrait effectuer et que ce dernier doit absolument en effectuer au moins une. Ce sont les paiements de la série dont la valeur actualisée est la moindre que le preneur doit considérer comme les paiements de loyers. Par exemple, si la possibilité que le locataire clé quitte l'espace qu'il loue représente l'une des séries de paiements réalistes, alors les paiements de loyers fixes en substance du détaillant A sont de zéro, et l'obligation locative est initialement évaluée à zéro.

Discussion du Groupe

La plupart des membres du Groupe sont d'avis que le point de vue 1A expose la manière appropriée, sur le plan technique, de comptabiliser le contrat de location comportant une clause de colocation conformément à IFRS 16. Ils font remarquer que ce point de vue reflète l'obligation locative à la date de début du contrat de location. Selon un membre du Groupe, la clause de

colocation a une valeur de protection pour le locataire, et le départ subséquent du locataire clé n'entraîne pas le versement de loyers variables. Plusieurs membres du Groupe considèrent que le point de vue 1B est acceptable lui aussi, lorsque la probabilité qu'il se présente un nouveau locataire clé est si faible qu'il est peu probable que les paiements de loyers reviennent au montant du loyer de base avant la fin du bail. L'un des membres du Groupe fait observer que le seuil de réévaluation précisé au paragraphe B42(a)(ii) d'IFRS 16 est plutôt élevé, puisque la condition doit être réalisée « pour la durée restante du contrat de location », et que les circonstances où le point de vue 1B se justifie sont donc limitées.

Certains membres du Groupe appuient le point de vue 1B, faisant valoir que la réévaluation après le départ du locataire clé reflète la réalité économique du secteur de la vente au détail, qui est perturbé par le commerce en ligne. En outre, ces membres du Groupe estiment que, lorsque la probabilité de trouver un locataire clé pour remplacer celui qui part est faible, la réévaluation de l'obligation locative sera le reflet des flux de trésorerie que devra payer le locataire. Un membre du Groupe fait par ailleurs remarquer que le point de vue 1A pourrait entraîner une perte de valeur de l'actif au titre du droit d'utilisation après le départ du locataire clé, et la comptabilisation d'un profit si le pourcentage de loyer est inférieur au loyer fixe qui était payé lorsque le locataire clé était encore présent. On peut avancer que cela entraînerait une non-concordance comptable et que la substance économique de la transaction ne serait pas reflétée fidèlement. Toutefois, un autre membre du Groupe est d'avis que, lorsque le locataire clé quitte son local, la réalité économique de la situation est que le contrat de location perd de la valeur. Cette réalité économique se reflète dans l'actif au titre du droit d'utilisation déprécié et les gains futurs si le loyer est moindre dans les périodes futures.

Le Groupe fait remarquer que les modalités spécifiques du contrat de location pourraient influencer sur le traitement comptable. Certains membres du Groupe soulignent que certains contrats permettent au locataire de résilier le bail ou de le renégocier si le locataire clé quitte son local. Selon les membres du Groupe, il faut examiner de près les modalités du contrat de location pour déterminer le traitement comptable approprié.

Plusieurs membres du Groupe ont des réserves à l'endroit des points de vue 1C et 1D, faisant remarquer que, dans la pratique, ces paiements ne sont pas considérés comme des paiements variables.

Question 2 : Comment la société B (le bailleur dans cette mise en situation) devrait-elle comptabiliser la clause de colocation?

Analyse

Il semble approprié que la façon dont la société B devrait déterminer les paiements de loyers soit la même que pour la question 1, étant donné que la définition du terme « paiements de loyers », dans l'Annexe A d'IFRS 16, est la même pour le preneur et pour le bailleur.

Discussion du Groupe

Pour les besoins de cette discussion, il est présumé que le bailleur comptabilise le contrat de location en tant que contrat de location simple.

La plupart des membres du Groupe appuient l'analyse et sont d'avis que la définition des paiements de loyers est la même pour le preneur et pour le bailleur. L'un des membres du Groupe fait

remarquer qu'IFRS 9 influe sur la comptabilisation des paiements de loyers en ce qui a trait aux contrats de location simple et aux montants à payer au titre de contrats de location-financement. Un membre du Groupe se dit préoccupé par le fait que le bailleur comptabilise les produits de location selon une méthode linéaire alors que la possibilité de trouver un nouveau locataire clé est faible. La comptabilisation des produits locatifs selon la méthode linéaire présume que le locataire clé sera bel et bien remplacé, ce qui ne reflète pas la réalité économique de la transaction.

Dans l'ensemble, la discussion du Groupe permet d'attirer l'attention sur l'application pratique d'IFRS 16 à la comptabilisation d'un contrat de location assorti d'une clause de colocation. 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 : Appréciation du droit de contrôler

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. Le paragraphe B9 d'IFRS 16 précise en outre deux critères qui doivent être remplis pour que soit démontré le droit 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.

Dans le secteur du pétrole et du gaz, les entreprises ont souvent recours à des accords selon lesquels un client a droit à un volume ferme fixe de la capacité d'un bien déterminé (une usine de traitement ou un pipeline, par exemple) et dispose d'un droit de préemption sur la capacité résiduelle.

Le Groupe discute de la question de savoir si le fait qu'un client a le droit d'obtenir une capacité additionnelle par le biais d'un droit de préemption confère à ce client la quasi-totalité des avantages économiques découlant du bien.

Mise en situation

La société A conclut avec la société B un contrat de 10 ans visant 70 pour cent de la capacité d'un gazoduc déterminé. La société A dispose aussi d'un droit de préemption sur les 30 pour cent de capacité résiduelle du gazoduc, selon lequel la société B ne peut vendre cette capacité additionnelle à d'autres clients que si la société A convient de ne pas l'acheter elle-même. Les prix contractuels correspondent aux prix en usage sur le marché. On présume qu'il y a d'autres clients potentiels dans les alentours qui pourraient utiliser la capacité additionnelle.

Question : Le fait que la société A ait le droit d'obtenir la capacité disponible additionnelle en raison de son droit de préemption lui confère-t-il la quasi-totalité des avantages économiques découlant du bien? Ou l'appréciation devrait-elle se fonder sur la probabilité que la société A utilise effectivement la capacité additionnelle?

Point de vue A – Le droit établi d'avoir recours à la capacité additionnelle avant que celle-ci soit offerte à d'autres confère au client le droit à la quasi-totalité de la capacité du gazoduc.

Les tenants de ce point de vue considèrent que le droit de préemption confère à la société A le droit d'obtenir la quasi-totalité des avantages économiques découlant de l'utilisation du gazoduc en empêchant d'autres clients d'acheter la capacité additionnelle. Bien que l'exercice du droit de préemption dépende de la découverte par la société B d'un tiers pour utiliser la capacité résiduelle, ce droit empêche la société B de vendre la capacité additionnelle à quiconque sans la permission de la société A. Le droit de préemption confère donc au client (la société A) le droit à la quasi-totalité de la capacité du bien déterminé sous-jacent.

Étant donné que l'accord précise le prix associé au droit de préemption, l'appréciation du caractère substantiel du droit se limite aux cas où il est clair que le droit n'est pas substantiel, par exemple lorsque le prix d'exercice est nettement supérieur au prix du marché.

Point de vue B – Il faut évaluer le droit de préemption en fonction des faits et circonstances, selon que la société A a l'intention ou non d'utiliser la capacité additionnelle.

Les tenants de ce point de vue sont d'avis qu'il faut procéder à une appréciation semblable à celle exposée dans l'interprétation remplacée IFRIC 4 *Déterminer si un accord contient un contrat de location*, pour déterminer si le droit de préemption représente le droit de contrôler le bien sous-jacent. Selon IFRIC 4, la société A devrait tenir compte des faits et circonstances, telle l'intention d'utiliser la quasi-totalité de la capacité du gazoduc, pour déterminer si elle détient le droit à la quasi-totalité des avantages économiques découlant du bien déterminé.

Afin de déterminer si le droit de préemption constitue un droit substantiel, la société A pourrait tenir compte des indications du paragraphe B22 d'IFRS 10 *États financiers consolidés* et évaluer si elle a la capacité pratique d'exercer ce droit. Ainsi, bien que le droit de préemption soit négocié dans l'accord et que le prix soit mentionné au contrat, le droit pourrait être considéré comme étant non substantiel s'il est peu probable qu'il soit exercé.

Discussion du Groupe

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

Un membre du Groupe fait remarquer que, dans le secteur du pétrole et du gaz, de nombreux facteurs, outre les prix, peuvent faire en sorte que le droit de préemption n'est pas substantiel et qu'il ne sera probablement pas exercé. Voici quelques-uns de ces facteurs :

- a) La production prévue ne justifie pas, sur le plan économique, l'achat d'une capacité additionnelle.
- b) La possibilité de partager les coûts d'exploitation avec de nouveaux clients constitue un incitatif économique à ne pas exercer le droit de préemption.
- c) Le droit de préemption se veut une forme de protection pour le preneur, car il empêche qu'un

prix moins élevé soit offert à un nouveau client.

- d) Le propriétaire de l'actif a le droit d'élargir la capacité afin d'inclure un deuxième client, une fois que le droit de préemption a été exercé.

Ce membre du Groupe souligne en outre que, selon le paragraphe B37 d'IFRS 16, une entité doit tenir compte de tous les faits et circonstances pertinents lorsqu'elle s'efforce de déterminer si une option de prolongation du contrat de location ou une option d'achat du bien sous-jacent sera exercée. Une entité pourrait suivre les mêmes indications pour déterminer si l'option d'obtention d'une capacité additionnelle est un droit substantiel. Par conséquent, un contrat de location contenant un droit de préemption devrait être évalué en fonction de tous les faits et circonstances pertinents, y compris l'intention d'utiliser la capacité additionnelle. Ce membre du Groupe défend le point de vue B.

Plusieurs membres du Groupe appuient le point de vue A parce que, d'après la mise en situation, le droit de préemption confère à la société A le droit d'obtenir la quasi-totalité des avantages économiques découlant de l'utilisation du gazoduc pendant toute la période d'utilisation. Cependant, ils conviennent que, dans le secteur du pétrole et du gaz, les modalités des accords comportant un droit de préemption sont complexes et peuvent être fort différentes. Pour illustrer cette complexité, certains membres du Groupe rapportent différents exemples de droit de préemption intégré à divers accords que leur expérience leur a donné d'observer. En outre, ces membres estiment que des facteurs autres que les prix pourraient influencer sur la détermination du caractère substantiel ou non du droit de préemption. Les membres du Groupe soulignent l'importance d'examiner avec soin l'ensemble des faits et circonstances particuliers pour déterminer la façon appropriée de comptabiliser ces accords.

Certains membres du Groupe se demandent si l'intention qu'a la société A d'exercer son droit devrait être prise en compte pour déterminer si le droit de préemption est substantiel. Ils pensent que la détermination par l'entité du caractère substantiel d'un droit devrait tenir compte des indications du paragraphe B22 d'IFRS 10 et de la question de savoir si le preneur a la capacité pratique d'exercer ce droit. Ils sont d'avis que la capacité pratique constitue un facteur important de l'appréciation du caractère substantiel d'un droit.

Le Groupe discute brièvement de l'unité de comptabilisation dans le cas de cet accord. Un membre du Groupe fait observer que, pour que le bien soit compris dans le champ d'application d'IFRS 16, il faut qu'il s'agisse d'un bien déterminé. Or, une partie de la capacité d'un bien ne constitue pas un bien déterminé, à moins qu'elle représente la quasi-totalité de la capacité de ce bien. Il importe donc de déterminer si la partie de la capacité du gazoduc représente la quasi-totalité de la capacité du gazoduc. Un autre membre du Groupe fait aussi remarquer que, dans le secteur du pétrole et du gaz, l'unité de comptabilisation correspond généralement à un pipeline dans le cas de cet accord.

En conclusion, étant donné la diversité des points de vue exprimés et l'incidence potentielle sur le secteur du pétrole et du gaz, le Groupe recommande que cette question soit abordée par le CNC. Ce dernier traitera de cette question lors de sa réunion de juillet 2019 afin de déterminer quelles mesures peuvent être prises pour clarifier les indications.

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

IFRS 15 et IAS 10 : Réalisation d'une contrepartie variable

Selon IFRS 15 *Produits des activités ordinaires tirés de contrats conclus avec des clients*, l'entité doit estimer le prix de la contrepartie variable pour déterminer le prix de transaction. L'estimation de la contrepartie variable ne doit être incluse dans le prix de transaction que dans la seule mesure où il est hautement probable qu'il n'y aura pas d'ajustement à la baisse important par la suite. De plus, à la fin de chaque période de présentation de l'information financière, l'entité doit mettre à jour le prix de transaction estimé (et donc son appréciation de la question de savoir si une limitation s'applique à l'estimation de la contrepartie variable), afin de présenter une image fidèle des circonstances existant à la fin de la période et des changements de circonstances survenus au cours de la période.

De nouvelles informations relatives à la contrepartie variable pourraient être obtenues entre la date de clôture et la date de l'autorisation de publication des états financiers. Le Groupe se penche sur la question de savoir s'il est considéré que ces informations témoignent de conditions qui existaient à la fin de la période de présentation de l'information financière (c'est-à-dire des événements donnant lieu à des ajustements). Le paragraphe 8 d'IAS 10 *Événements postérieurs à la date de clôture* stipule que l'entité doit ajuster les montants comptabilisés dans ses états financiers pour refléter des événements postérieurs à la date de clôture donnant lieu à des ajustements.

Mise en situation

- Le 30 novembre 2018, l'entité A conclut avec le client Z un contrat visant la livraison de 100 bidules le 31 décembre 2018 (date à laquelle l'obligation de prestation est remplie). Le prix de transaction est de 1 000 \$ par bidule, et le contrat ne prévoit aucune autre obligation de prestation. La politique de retour de l'entité A est de 30 jours. Le paiement est exigible le 31 janvier 2019.
- L'exercice de l'entité A se termine en décembre, et la publication de ses états financiers sera autorisée pour le 31 mars 2019.
- Chaque mois par le passé, entre 3 pour cent et 5 pour cent du total des bidules vendus ont fait l'objet d'un retour.
- Dans son évaluation des exigences relatives à la limitation de l'estimation de la contrepartie variable, tenant compte des retours passés et des circonstances au 31 décembre, l'entité A a conclu qu'il est hautement probable qu'il n'y aura pas d'ajustement à la baisse important des produits des activités ordinaires comptabilisés à l'égard du client Z si un prix de transaction de 95 000 \$ est utilisé, en supposant 5 pour cent de retours estimatifs.
- Au 30 janvier 2019, le client Z avait retourné deux bidules (soit 2 pour cent).

Question : Le retour de deux bidules après la date de présentation de l'information financière est-il un événement donnant lieu à un ajustement selon IAS 10?

Point de vue A – Oui.

Les tenants de ce point de vue font remarquer que, lorsque l'incertitude associée à la contrepartie variable a été levée, pendant la période de prise en compte des événements postérieurs à la date de clôture, cela a mis en lumière les conditions qui existaient à la fin de la période de présentation de l'information. Par conséquent, l'entité A devrait ajuster son estimation de la contrepartie variable

comptabilisée dans ses états financiers.

Point de vue B – Non.

Les tenants de ce point de vue font remarquer que la question de la variabilité a été résolue par suite de conditions survenues après la période de présentation de l'information financière et qu'elle n'était pas représentative de circonstances existant à la date de clôture. L'entité A ne devrait donc pas ajuster son estimation de la contrepartie variable comptabilisée dans ses états financiers.

Selon ce point de vue, l'entité A n'ajusterait donc pas l'estimation de la contrepartie variable comptabilisée dans ses états financiers, et ceux-ci refléteraient l'incertitude liée à la contrepartie variable qui existait au 31 décembre.

Discussion du Groupe

La plupart des membres du Groupe soutiennent le point de vue B. Ils considèrent que le processus suivi par la direction pour estimer la contrepartie variable est rigoureux. En l'absence de circonstances anormales entourant le retour qui peuvent soulever des doutes quant à l'exactitude de l'estimation de la direction, l'estimation faite à la fin de l'exercice n'a pas besoin d'être ajustée. Un membre du Groupe fait valoir que les avancées en matière d'analyse des données peuvent améliorer l'exactitude des prévisions et réduire la probabilité qu'il existe des écarts entre les estimations et les résultats réels qui seront obtenus.

Certains membres du Groupe défendent le point de vue A. L'un d'eux fait remarquer que, si les incertitudes associées à la contrepartie variable ont été dénouées après la date de présentation de l'information financière, alors les produits des activités ordinaires devraient être rajustés afin de refléter la certitude. Quelques-uns des membres du Groupe discutent des exemples fournis dans IAS 10, IAS 2 *Stocks* et IFRS 9 *Instruments financiers*, et s'interrogent quant au jugement nécessaire pour déterminer si des variations ultérieures de la valeur devront être reflétées dans les estimations à la fin de l'exercice. Un membre du Groupe soumet ainsi l'idée de faire une analogie avec l'exemple du paragraphe 9(a) d'IAS 10 en vue de déterminer s'il faut ajuster l'estimation en fonction des informations à jour.

D'autres membres du Groupe s'attardent à la nature des événements intervenus à l'origine de l'écart entre les retours estimatifs et réels. Si l'événement intervenu ne se rapporte pas à des circonstances qui existaient à la date de présentation de l'information financière, alors la contrepartie variable ne devrait pas être ajustée. Dans le cas contraire, l'estimation pourrait devoir être ajustée.

Dans l'ensemble, la discussion du Groupe permet d'attirer l'attention sur les facteurs à prendre en compte pour déterminer si l'information postérieure à la date de présentation de l'information financière devrait entraîner la comptabilisation d'un ajustement de l'estimation de la contrepartie variable. Aucune autre mesure n'est recommandée au CNC.

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

IFRS 9 : Créanciers frappés de prescription

Il arrive qu'une entité engage des passifs qu'elle n'est pas en mesure de régler pendant un certain temps. Le montant non réglé peut faire l'objet d'un délai de prescription empêchant les créanciers d'entamer un recours juridique contre l'entité. Un délai de prescription est une loi instituée par un organe législatif et définissant la période maximale suivant un événement pendant laquelle une action peut être entamée en justice. On dit du montant non réglé qu'il est « frappé de prescription ».

Mise en situation 1

- Une entité n'ayant pas réussi à réunir des fonds suffisants doit cesser son exploitation. L'entité ne dépose pas ses états financiers de 2011 et est radiée de la cote en 2012. Au moment de la radiation, l'entité ne possède aucun actif, et ses créanciers se chiffrent à 500 000 \$.
- En 2018, un groupe d'investisseurs renfloue l'entité, investissant 200 000 \$ afin d'en obtenir une participation donnant le contrôle, et paie des frais afin de rétablir le statut d'émetteur assujéti de l'entité. À la fin de 2018, l'entité détient des liquidités de 100 000 \$, un passif courant de 100 000 \$ et 500 000 \$ liés aux créanciers de 2011, et des charges de 200 000 \$.
- En 2019, l'entité effectue une acquisition inversée avec une entité à capital fermé. Les créanciers de 500 000 \$ de 2011 sont considérés comme significatifs pour l'entité regroupée.
- L'entité exerce ses activités dans un territoire où il existe un délai de prescription de deux ans. De 2012 à ce jour, aucun créancier n'a entamé d'action en justice relativement au montant des créanciers de 2011.

Question 1 : Le montant des créanciers de 2011, qui est frappé de prescription, représente-t-il quand même un passif pour l'entité regroupée?

Point de vue 1A – Non, car aucun créancier n'a de recours pour les recouvrer, le montant étant frappé de prescription. Les créanciers de 2011 ne devraient pas être considérés comme un passif de l'entité regroupée.

Selon ce point de vue, un créancier ne pourrait pas entamer d'action en justice relativement aux créanciers de 2011 parce que le délai de prescription de deux ans est écoulé. Par conséquent, le montant des créanciers ne doit pas être considéré comme un passif de l'entité regroupée. L'entité regroupée pourrait souhaiter obtenir l'opinion d'un conseiller juridique avant de décomptabiliser ces créanciers.

Point de vue 1B – Oui, car les critères d'extinction précisés dans IFRS 9 Instruments financiers ne sont pas réunis. Par conséquent, les montants frappés d'extinction sont considérés comme un passif de l'entité regroupée.

Le paragraphe 3.3.1 d'IFRS 9 stipule ce qui suit : « L'entité doit sortir un passif financier (ou une partie de passif financier) de son état de la situation financière uniquement lorsque ce passif est éteint, c'est-à-dire lorsque l'obligation précisée au contrat est exécutée, qu'elle est annulée ou qu'elle expire. »

Selon ce point de vue, le délai de prescription ne vise que la capacité des créanciers à entreprendre une action en justice. Il ne signifie pas que l'entité regroupée a été libérée ou déchargée de son

obligation envers les créanciers. L'obtention de l'opinion d'un conseiller juridique quant à la capacité d'un créancier à entreprendre une action en justice ne suffit pas pour que l'entité regroupée conclue qu'elle est juridiquement libérée de son obligation.

Discussion du Groupe

Certains membres du Groupe sont d'avis que les créiteurs de 2011 constituent un passif (point de vue 1B), alors que d'autres estiment que la décomptabilisation peut se justifier en raison de l'effet du délai de prescription sur l'obligation (point de vue 1A).

Les membres du Groupe qui estiment que la décomptabilisation du passif peut se justifier font remarquer que le créancier a renoncé à ses droits sur le montant des créiteurs de 2011, ou les a perdus, en ne prenant aucune mesure avant la fin du délai de prescription. De plus, ils pensent que, si l'entité n'est pas appelée à payer le montant frappé de prescription, la décomptabilisation est une voie plus logique que sa conservation à l'infini dans les registres de l'entité. Un membre soulève la question de savoir comment appliquer les indications relatives à la mesure d'IFRS 9 aux passifs financiers frappés de prescription. Il est d'avis que, si le passif financier ne peut pas être recouvré ou exigé, il peut être comptabilisé à un montant nominal puisque les flux de trésorerie attendus interviendront probablement dans un avenir lointain.

Pour les membres du Groupe qui sont d'avis que les créiteurs de 2011 demeurent un passif de l'entité, plusieurs points méritent d'être pris en compte. Bien que le délai de prescription soit écoulé, la question de savoir si l'entité payera ou non le montant non réglé reste entourée d'incertitude, car l'entité pourrait choisir de régler le montant pour maintenir les relations avec le fournisseur ou pour d'autres raisons commerciales. Par ailleurs, l'obtention de l'opinion d'un conseiller juridique ne suffira peut-être pas à justifier la décomptabilisation, car il se pourrait que cette opinion néglige une partie des circonstances propres aux créiteurs de 2011. Par exemple, l'équipe de direction précédente pourrait avoir promis verbalement à ses créanciers d'honorer la dette lorsque des capitaux seraient réunis, ce qui pourrait être pertinent pour savoir si le montant est effectivement frappé de prescription. Ainsi, l'expiration du délai de prescription ne semble pas suffisante en soi pour conclure que l'entité n'a pas d'obligation.

Certains membres du Groupe expliquent que, du point de vue de l'auditeur, il est difficile de connaître à fond toutes les informations pertinentes pour déterminer si le montant est effectivement frappé de prescription (p. ex., les mesures que le créancier a pu prendre pour recouvrer les sommes dues avant l'expiration du délai de prescription). Du point de vue de l'investisseur, l'existence d'un passif peut influencer sur le processus décisionnel. Certains membres pensent par exemple qu'un investisseur sera plus enclin à investir dans une entité sans obligation et plus méfiant à l'égard d'une entité dont les passifs sont élevés. Si le passif a été décomptabilisé, un investisseur ne serait pas au courant des montants non payés par l'entité.

Le paragraphe B3.3.1 d'IFRS 9 contient aussi des indications concernant le moment où un passif financier est éteint. Le paragraphe fait notamment référence au cas où « le débiteur est juridiquement libéré de sa responsabilité première à l'égard du passif (ou de la partie du passif) par voie de justice ou par le créancier ». Dans cette mise en situation, on peut s'interroger sur le sens de l'expression « par voie de justice » et se demander si l'entité doit prendre d'autres mesures avant d'être juridiquement libérée de ses obligations.

Quelques-uns des membres du Groupe discutent aussi de la façon dont la nature du montant contractuel peut avoir changé, cessant d'être un passif financier pour devenir une provision comptabilisée conformément à IAS 37 *Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels* en raison de l'expiration du délai de prescription. Selon eux, les termes « contrat » et « contractuel » au sens du paragraphe 13 d'IAS 32 *Instruments financiers : Présentation* font référence à un accord qui est juridiquement exécutoire. De ce point de vue, le montant n'est pas de nature contractuelle, car les créanciers n'ont plus la possibilité d'entamer un recours juridique contre l'entité après que le délai de prescription est écoulé. En outre, comme le calendrier et le montant du passif que l'entité devra payer sont incertains, l'obligation s'apparente davantage à une provision qu'à un passif financier.

Mise en situation 2

- Lorsque aucune opération n'a été enregistrée depuis dix ans dans un compte de dépôt en dollars canadiens détenu au Canada par une banque ou une fiducie sous réglementation fédérale, y compris une banque étrangère autorisée, et que le titulaire n'a pas demandé de relevé de compte ni accusé réception d'un tel relevé, alors le solde est considéré comme un « solde non réclamé ».
- En vertu de la *Loi sur les banques*, les banques et les sociétés de fiducie sous réglementation fédérale sont tenues d'envoyer un avis écrit aux titulaires de compte après une période d'inactivité d'un compte de dépôt en dollars canadiens de deux ans, de cinq ans et de neuf ans. Si les titulaires ne répondent pas à cet avis, les fonds sont transférés à la Banque du Canada à titre de soldes non réclamés après une période d'inactivité de dix ans. Les soldes non réclamés sont transférés chaque année le 31 décembre à la Banque du Canada, qui devient le dépositaire des fonds pour le compte des titulaires. La Banque du Canada conserve les soldes pendant 30 ans si le montant est inférieur à 1 000 \$ et pendant 100 ans si le montant est de 1 000 \$ ou plus; après quoi les fonds sont transférés au receveur général du Canada.
- Les autres types de soldes non réclamés, comme ceux de comptes en dollars américains, ne sont pas visés par ces dispositions.

Question 2.1 : À quel moment les soldes non réclamés de comptes en dollars canadiens détenus par une banque ou une société de fiducie sous réglementation fédérale peuvent-ils être décomptabilisés?

Analyse

Le paragraphe 3.3.1 d'IFRS 9 s'applique. Une banque ou une société de fiducie sous réglementation fédérale devrait décomptabiliser les soldes non réclamés de comptes en dollars canadiens lorsqu'elle les transfère à la Banque du Canada conformément à la législation, car c'est à ce moment qu'expire son obligation envers les titulaires des comptes.

Discussion du Groupe

Les membres du Groupe rappellent que, dans le cas de soldes non réclamés, le titulaire de compte ne peut récupérer ses fonds qu'après que la banque ou la société de fiducie sous réglementation fédérale les a transférés à la Banque du Canada. Ils appuient donc l'analyse ci-dessus.

Question 2.2 : À quel moment les soldes non réclamés de comptes en monnaie étrangère détenus par une banque ou une société de fiducie sous réglementation fédérale peuvent-ils être décomptabilisés?

Analyse

Le paragraphe 3.3.1 d'IFRS 9 s'applique. La banque ou la société de fiducie sous réglementation fédérale n'a pas été libérée de son obligation envers les titulaires des comptes. Par conséquent, elle ne peut pas décomptabiliser les soldes non réclamés de comptes en monnaie étrangère qu'elle détient.

Discussion du Groupe

Les membres du Groupe appuient l'analyse ci-dessus. Un membre fait observer que le gouvernement du Canada envisage de modifier la *Loi sur les banques*, notamment pour élargir aux soldes de comptes libellés en monnaie étrangère le processus jusqu'ici réservé aux soldes non réclamés en dollars canadiens¹. Ces propositions, à la date de la réunion, n'ont toutefois pas encore été adoptées.

Dans l'ensemble, la discussion du Groupe sur les questions soulevées met en lumière les facteurs à prendre en compte lors de l'application des principes de décomptabilisation exposés dans IFRS 9 relativement aux passifs financiers touchés par la législation. Aucune autre mesure n'est recommandée au CNC.

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

IFRS 9 : Option de la juste valeur

Selon IFRS 9 *Instruments financiers*, un passif financier à la juste valeur par le biais du résultat net est un passif financier qui répond à la définition de « détenu à des fins de transaction » ou est désigné comme tel par l'entité conformément à certains critères précisés dans IFRS 9. On appelle « option de la juste valeur » la possibilité de désigner un passif comme étant évalué à la juste valeur par le biais du résultat net.

Le Groupe se penche sur la mise en situation dans le contexte d'une entité d'investissement, et discute des facteurs à prendre en compte pour appliquer l'option de la juste valeur ainsi que des répercussions de cette option, si elle est retenue, sur l'évaluation et la présentation.

Mise en situation

- L'entité d'investissement A répond à la définition d'une entité d'investissement et évalue ses investissements à la juste valeur, conformément à IFRS 10 *États financiers consolidés*. L'entité communique des informations en juste valeur à ses principaux dirigeants, qui les utilisent pour apprécier la performance de la quasi-totalité des investissements de l'entité et

¹ Juin 2018 – [Modernisation du régime des soldes non réclamés et propositions pour un cadre portant sur les soldes de pension non réclamés.](#)

pour prendre des décisions d'investissement. L'entité d'investissement A ne possède pas de capitaux propres.

- L'entité d'investissement A a contracté un emprunt à terme à des fins générales pour financer l'achat d'actifs non spécifiques (par exemple, des placements immobiliers, des titres de sociétés fermées et des titres à revenu fixe). L'emprunt à terme n'est pas géré dans le cadre d'un portefeuille qui présente des indications d'un profil récent de prise de profits à court terme, et l'entité ne l'a pas contracté dans l'intention de le racheter dans un avenir proche selon l'évolution de la juste valeur de l'emprunt. L'emprunt à terme est remboursable à l'échéance et garanti par les actifs de l'entité d'investissement A.
- La cote de crédit de l'entité est AAA. Par conséquent, l'objectif de l'emprunt à terme est de maximiser les rendements en profitant de l'écart entre le coût d'emprunt et le rendement attendu des actifs acquis.

Question 1A : L'emprunt à terme est-il considéré comme étant détenu à des fins de transaction ?

Analyse

Le paragraphe BA.7 d'IFRS 9 donne des indications pour déterminer si des passifs financiers sont détenus à des fins de transaction. Sont à compter parmi ceux-ci :

- a) les passifs dérivés qui ne sont pas comptabilisés comme des instruments de couverture;
- b) les obligations de remettre des actifs financiers empruntés par un vendeur à découvert (c'est-à-dire une entité qui vend des actifs financiers qu'elle a empruntés et ne possède pas encore);
- c) les passifs financiers contractés dans l'intention de les racheter dans un avenir proche (par exemple, un instrument d'emprunt coté qu'il se peut que l'émetteur rachète dans un avenir proche, selon l'évolution de sa juste valeur);
- d) les passifs financiers faisant partie d'un portefeuille d'instruments financiers déterminés qui sont gérés ensemble et qui présentent des indications d'un profil récent de prise de profits à court terme.

L'emprunt à terme décrit dans la mise en situation n'a pas les caractéristiques d'un instrument détenu à des fins de transaction comme le décrit le paragraphe BA.7 d'IFRS 9. En effet, l'entité n'a pas l'intention de le racheter dans un avenir proche, et l'emprunt ne fait pas partie d'un portefeuille d'instruments destiné à la prise de profits à court terme. L'emprunt à terme est destiné à profiter de l'écart entre le rendement des actifs acquis et le faible coût d'emprunt sur la dette contractée. Le paragraphe BA.8 d'IFRS 9 précise en outre que « le fait qu'un passif soit utilisé pour financer des activités de transaction n'en fait pas, en soi, un passif détenu à des fins de transaction ».

Discussion du Groupe

Le Groupe appuie l'analyse ci-dessus.

Question 1B : L'entité pourrait-elle utiliser l'option de la juste valeur prévue dans IFRS 9 pour désigner l'emprunt à terme comme étant à la juste valeur par le biais du résultat net?

Analyse

Le paragraphe 4.2.2 d'IFRS 9 énonce ce qui suit :

« L'entité peut, lors de la comptabilisation initiale, désigner irrévocablement un passif financier comme étant évalué à la juste valeur par le biais du résultat net si le paragraphe 4.3.5 le permet ou si, ce faisant, elle aboutit à des informations d'une pertinence accrue du fait :

- a) soit que s'en trouve éliminée ou sensiblement réduite une incohérence dans l'évaluation ou la comptabilisation (parfois appelée "non-concordance comptable") qui, autrement, découlerait de l'évaluation d'actifs ou de passifs ou de la comptabilisation des profits ou pertes sur ceux-ci sur des bases différentes (voir paragraphes B4.1.29 à B4.1.32);
- b) soit que la gestion d'un groupe de passifs financiers (ou d'un groupe d'actifs financiers et de passifs financiers) et l'appréciation de sa performance sont effectuées sur la base de la juste valeur conformément à une stratégie de gestion des risques ou d'investissement établie par écrit, et que les informations sur le groupe sont fournies en interne sur cette base aux principaux dirigeants de l'entité (au sens d'IAS 24 *Information relative aux parties liées*), par exemple le conseil d'administration et le directeur général (voir paragraphes B4.1.33 à B4.1.36). »

Selon la mise en situation, l'entité d'investissement A communique des informations en juste valeur à ses principaux dirigeants, qui les utilisent pour apprécier la performance de la quasi-totalité des investissements de l'entité et pour prendre des décisions d'investissement. Les actifs financiers et les passifs financiers font partie de portefeuilles associés à différents profils de risque et sont gérés sur la base de la juste valeur. Puisque l'emprunt à terme fait partie d'un groupe d'actifs financiers et de passifs financiers qui sont gérés sur la base de la juste valeur, le critère exposé au paragraphe 4.2.2(b) d'IFRS 9 est considéré comme étant rempli, de sorte que l'emprunt à terme pourrait être désigné comme étant à la juste valeur par le biais du résultat net.

Discussion du Groupe

Les membres du Groupe approuvent l'analyse ci-dessus. Ils soulignent qu'un gestionnaire de portefeuille gère sur la base de la juste valeur, en tenant compte des emprunts et des investissements pour évaluer la performance sur la base du montant net. Un membre du Groupe rappelle qu'il est important d'établir une solide corrélation entre l'investissement et l'emprunt à terme. Par exemple, si l'emprunt contracté à des fins générales n'a pas été utilisé pendant une longue période de temps ou que seule une portion en est employée à des fins d'investissement, il pourrait être moins facile de démontrer que les instruments financiers sont gérés ensemble.

Question 2 : Supposons que l'emprunt à terme soit désigné comme étant à la juste valeur par le biais du résultat net. La comptabilisation, dans les autres éléments du résultat global, de la variation de la juste valeur de l'emprunt à terme qui est attribuable aux variations du risque de crédit associé à cet emprunt a-t-elle pour effet de créer ou d'accroître une non-concordance comptable au niveau du résultat net?

Analyse

Les paragraphes 5.7.7 et 5.7.8 d'IFRS 9 contiennent des indications sur les cas où la variation de la juste valeur du passif financier qui est attribuable aux variations du risque de crédit associé à ce passif doit être présentée dans l'état du résultat global.

Selon le paragraphe 5.7.7(a) d'IFRS 9, la variation de la juste valeur de l'emprunt à terme qui est attribuable aux variations du risque de crédit associé à l'emprunt doit être comptabilisée dans les autres éléments du résultat global, sauf si le traitement de la composante de risque de crédit crée ou accroît une non-concordance comptable dans le résultat net. Si tel est le cas, selon le paragraphe 5.7.8, l'entité doit présenter la totalité de la variation de la juste valeur du passif financier en résultat net, c'est-à-dire qu'elle n'est pas tenue de présenter la composante de risque de crédit dans les autres éléments du résultat global.

Par ailleurs, les paragraphes B5.7.5 à B5.7.20 d'IFRS 9 contiennent des indications à l'égard des passifs désignés comme étant à la juste valeur par le biais du résultat net. Pour déterminer si le traitement de la composante de risque de crédit crée ou accroît une non-concordance comptable, l'entité doit apprécier si elle s'attend à ce que les effets des variations du risque de crédit associé à l'emprunt à terme soient compensés, dans le résultat net, par la variation de la juste valeur d'un autre instrument financier évalué à la juste valeur par le biais du résultat net. Cette attente doit se fonder sur une relation de nature économique entre les caractéristiques du passif et celles de l'autre instrument financier.

Dans la mise en situation, bien que le risque de crédit de l'emprunt à terme soit lié à la valeur totale des actifs financiers de l'entité d'investissement A, il est aussi influencé par d'autres facteurs comme les suivants :

- a) le rang de l'emprunt à terme par rapport aux autres passifs;
- b) la question de savoir si l'emprunt à terme est garanti;
- c) la possibilité d'utiliser les actifs financiers pour d'autres fins;
- d) les autres actifs, passifs, activités et dépenses de l'entité d'investissement A.

En outre, l'entité d'investissement A a contracté l'emprunt à terme à des fins générales. Il serait difficile d'établir l'existence d'un lien économique direct suffisant entre l'emprunt à terme et un autre actif financier. Dans cette mise en situation, par conséquent, le traitement de la composante de risque de crédit dans les autres éléments du résultat global ne crée ni n'accroît de non-concordance comptable, parce que le risque de crédit associé à l'emprunt à terme n'est pas nécessairement compensé par la variation de la juste valeur d'un autre instrument financier évalué à la juste valeur par le biais du résultat net.

Discussion du Groupe

Les membres du Groupe appuient l'analyse ci-dessus. Un membre du Groupe rappelle que le paragraphe B5.7.6 d'IFRS 9 indique expressément que la relation de nature économique entre les caractéristiques du passif et celles de l'autre instrument financier doit être prise en compte pour déterminer si la comptabilisation dans les autres éléments du résultat global décrite au paragraphe 5.7.7(a) d'IFRS 9 créerait ou accroîtrait une non-concordance comptable au niveau du résultat net. Autrement dit, une entité devrait identifier une caractéristique de l'autre instrument financier qui évolue de concert avec les effets sur la variation de la juste valeur du passif financier qui est attribuable au risque de crédit de ce passif, afin de justifier l'existence d'une telle relation de nature économique.

Question 3 : Supposons que la comptabilisation des variations du risque de crédit associé à l'emprunt à terme dans les autres éléments du résultat global n'ait pas pour effet de créer ou d'accroître une non-concordance comptable au niveau du résultat net. Quels facteurs l'entité d'investissement A doit-elle prendre en compte pour la présentation de la composante de risque de crédit dans ses états financiers, étant donné qu'elle n'a pas de capitaux propres?

Pour les entités d'investissement, c'est l'évaluation à la juste valeur de l'actif net – soit le total des actifs financiers moins le total des passifs financiers – qui fournit l'information la plus pertinente pour les actionnaires ou les porteurs de parts.

Voici quelques-uns des points à considérer :

- Le mode de présentation exposé dans l'exemple illustratif 7 d'IAS 32 *Instruments financiers : Présentation*, qui se rapporte à l'état du résultat global et à l'état de la situation financière des entités sans capitaux propres. En résumé, un poste nommé « Variations de l'actif net attribuable aux porteurs de parts » figure à l'état du résultat global, et un poste nommé « Actif net attribuable aux porteurs de parts », qui correspond au total de l'actif moins les passifs courants et non courants, figure à l'état de la situation financière.
- L'ampleur de la variation de la juste valeur de l'emprunt à terme qui est attribuable au risque de crédit de l'emprunt. Le paragraphe B5.7.13 d'IFRS 9 contient des indications à cet égard, notamment en ce qui concerne le fait que la garantie dont est assorti un passif financier influe sur l'importance du risque de crédit associé à ce passif.
- Les indications d'IAS 1 *Présentation des états financiers* sur les postes devant minimalement figurer dans les états financiers.

Discussion du Groupe

Les membres du Groupe font remarquer que, selon le paragraphe 5.7.7(a) d'IFRS 9, le montant de la variation de la juste valeur du passif financier qui est attribuable aux variations du risque de crédit associé à ce passif doit être présenté dans les autres éléments du résultat global si ce traitement n'entraîne pas la création ou l'accroissement d'une non-concordance comptable au niveau du résultat net. Les entités doivent donc élaborer une approche conforme à cette exigence. Cela dit, les membres du Groupe appuient les considérations relatives à la présentation exposées ci-dessus.

L'un des membres du Groupe fait remarquer que l'exemple illustratif 7 d'IAS 32 et les exigences de présentation d'IAS 1 devraient être pris en compte lors de l'élaboration de l'approche servant à séparer les différentes composantes de l'actif net attribuable aux porteurs de parts. Ces composantes peuvent englober le montant lié au cumul des autres éléments du résultat global. Par ailleurs, un autre membre du Groupe signale que dans la pratique, l'application de l'exemple illustratif 7 d'IAS 32 soulève certaines questions².

Quelques-uns des membres du Groupe expliquent que souvent, selon leur expérience, la variation d'une période à l'autre de la composante de risque de crédit n'est pas significative pour les entités d'investissement. Par conséquent, elles ne la présentent pas séparément dans l'état du résultat global en raison du principe d'importance relative. Cela pourrait s'expliquer par le fait que la qualité des actifs investis influe sur le risque de crédit de l'entité d'investissement. Si le passif financier est garanti, il se peut que le risque de crédit soit presque nul, comme l'indique le paragraphe B5.7.13 d'IFRS 9.

Un membre du Groupe fait également remarquer que cette question s'apparente à celle sur la présentation de l'écart de conversion cumulé lorsqu'une entité d'investissement a le dollar canadien pour monnaie fonctionnelle, mais présente ses états financiers dans une autre monnaie.

Dans l'ensemble, le Groupe s'est penché sur ces questions en vue d'attirer l'attention sur l'application de l'option de la juste valeur exposée dans IFRS 9. Aucune autre mesure n'est recommandée au CNC.

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

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

Le Groupe a déjà discuté de la question des positions fiscales incertaines résultant d'un regroupement d'entreprises, lors de ses réunions d'[avril 2012](#) et de [septembre 2015](#). La question étudiée était la suivante : Faut-il comptabiliser et évaluer la position fiscale incertaine conformément aux principes généraux de comptabilisation et d'évaluation décrits dans IFRS 3 *Regroupements d'entreprises* (c'est-à-dire à la juste valeur) ou conformément à IAS 12 *Impôts sur le résultat* du fait de l'application des exceptions prévues aux paragraphes 24 et 25 d'IFRS 3?

En mai 2017, l'IASB a publié IFRIC 23 *Incertitude relative aux traitements fiscaux*, qui est entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2019. IFRS 23 apporte des éclaircissements sur les exigences de comptabilisation et d'évaluation d'IAS 12 lorsqu'il existe une incertitude relative aux traitements fiscaux.

Le Groupe discute de la comptabilisation et de l'évaluation des positions fiscales incertaines résultant d'un regroupement d'entreprises, lors de l'adoption d'IFRIC 23 et par la suite.

² Voir la [lettre de commentaires](#) du CNC sur le document de travail de l'IASB intitulé *Financial Instruments with Characteristics of Equity*.

Question 1 : IFRIC 23 s'applique-t-elle à l'évaluation des actifs et des passifs d'impôt différé résultant d'un regroupement d'entreprises s'il existe une incertitude relative aux traitements fiscaux qui se répercute sur ceux-ci?

Le paragraphe 24 d'IFRS 3 prévoit l'exception suivante aux principes de comptabilisation et d'évaluation d'IFRS 3 : « L'acquéreur doit comptabiliser et évaluer un actif ou un passif d'impôt différé découlant des actifs acquis et des passifs repris lors d'un regroupement d'entreprises selon IAS 12 *Impôts sur le résultat*. » Par conséquent, les actifs et les passifs d'impôt différé d'une entreprise acquise doivent être évalués conformément à IAS 12 plutôt qu'à leur juste valeur.

De plus, le paragraphe BC24 de la Base des conclusions d'IFRIC 23 stipule que l'interprétation s'applique aux actifs et aux passifs d'impôt différé d'une entreprise acquise s'il existe une incertitude relative aux traitements fiscaux qui se répercute sur l'impôt différé.

Par conséquent, étant donné qu'IFRIC 23 est une interprétation d'IAS 12, les actifs et les passifs d'impôt différé à l'égard desquels il existe des positions fiscales incertaines devraient être évalués conformément aux principes d'IFRIC 23.

Discussion du Groupe

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

Question 2 : Après l'adoption d'IFRIC 23, comment les actifs d'impôt exigible acquis et les passifs d'impôt exigible repris lors d'un regroupement d'entreprises devraient-ils être évalués s'il existe des positions fiscales incertaines?

Contrairement aux actifs et aux passifs d'impôt différé, les soldes d'impôt exigible d'une entreprise acquise n'entrent pas explicitement dans le champ d'application de l'exception aux principes de comptabilisation et d'évaluation qui est prévue au paragraphe 24 d'IFRS 3. Par conséquent, il existe des points de vue différents dans la pratique quant à l'application d'IFRIC 23 ou d'IFRS 3 aux actifs et aux passifs d'impôt exigible acquis ou repris lors d'un regroupement d'entreprises.

IFRIC 23 et IFRS 3 établissent des principes d'évaluation différents qui sont susceptibles d'avoir les répercussions suivantes sur le mode d'évaluation d'un actif ou d'un passif d'impôt exigible :

- Selon IFRIC 23, il faut évaluer le solde d'impôt exigible en utilisant soit le montant le plus probable, soit la somme des résultats possibles pondérés par leur probabilité d'occurrence, en fonction de la méthode qui semble fournir la meilleure prévision du dénouement de l'incertitude. Pour calculer le solde de l'impôt exigible, l'entité doit supposer que l'administration fiscale contrôlera tous les montants qu'elle a le droit de contrôler (c'est-à-dire qu'on présume que le risque de non-détection est de 100 pour cent).
- Selon IFRS 3, il faut évaluer le solde d'impôt exigible à la juste valeur. La probabilité que l'autorité fiscale n'examine pas la position fiscale est prise en compte dans l'estimation de la juste valeur (autrement dit, on peut considérer que le risque de non-détection est inférieur à 100 pour cent).

Deux scénarios illustrent la différence entre les deux normes.

Scénario 1 : Le traitement fiscal sera probablement accepté par l'administration fiscale

- a) Le regroupement d'entreprises est conclu le 15 décembre. L'entreprise acquise prévoit de déduire 100 \$ pour arriver à un bénéfice imposable nul pour son exercice clos le 31 décembre. La déduction de 100 \$ représente un traitement fiscal incertain.
- b) Le taux d'impôt de l'entreprise acquise est de 30 pour cent.
- c) Le risque de non-détection est de 50 pour cent. La probabilité que l'administration fiscale accepte le traitement fiscal se situe à 60 pour cent.
- d) L'issue de l'examen effectué par l'administration fiscale est binaire, c'est-à-dire que soit la déduction sera acceptée en totalité, soit elle sera rejetée dans sa totalité.

Selon IFRIC 23, comme il est probable que l'administration fiscale acceptera le traitement fiscal retenu, le passif d'impôt exigible relatif à la position fiscale incertaine est égal à 0 \$.

Selon IFRS 3, la détermination de la juste valeur de l'impôt exigible à payer pourrait tenir compte du risque de non-détection et de la probabilité que la déduction soit rejetée dans le calcul :

$$100 \$ \times 40 \% (\text{risque de rejet}) \times 50 \% (\text{risque de non-détection}) \times 30 \% (\text{taux d'impôt}) = 6 \$$$

Scénario 2 : Le traitement fiscal ne sera probablement pas accepté par l'administration fiscale

Le scénario 2 est identique au scénario 1, si ce n'est que l'entité estime qu'il n'est pas probable que la déduction fiscale de 100 \$ sera acceptée par l'administration fiscale. La probabilité qu'elle soit rejetée est estimée à 60 pour cent.

Selon IFRIC 23, comme l'entité s'attend à ce que la déduction soit rejetée, elle comptabilise le montant le plus probable, soit 30 \$ (100 \$ x 30 %), pour son passif d'impôt exigible.

Selon IFRS 3, la juste valeur du passif d'impôt exigible se calcule comme suit :

$$100 \$ \times 60 \% (\text{risque de rejet}) \times 50 \% (\text{risque de non-détection}) \times 30 \% (\text{taux d'impôt}) = 9 \$$$

S'agissant de l'évaluation des actifs et des passifs d'impôt exigible acquis ou repris lors d'un regroupement d'entreprises survenu après l'adoption d'IFRIC 23, le Groupe discute des trois points de vue suivants :

Point de vue 2A – À la juste valeur (IFRS 3)

Les tenants de ce point de vue font remarquer qu'IFRS 3 n'a pas été modifiée par IFRIC 23 et qu'elle ne contient pas d'exceptions spécifiques portant sur la comptabilisation des actifs et des passifs d'impôt exigible acquis ou repris lors d'un regroupement d'entreprises. Par conséquent, ils sont d'avis que les dispositions générales d'IFRS 3 s'appliquent aux soldes d'impôt exigible acquis ou repris lors d'une telle transaction.

Selon ce point de vue, le passif d'impôt exigible lié à la position fiscale incertaine est évalué à 6 \$ dans le scénario 1 et à 9 \$ dans le scénario 2.

Point de vue 2B – Conformément à IAS 12 / IFRIC 23

Les tenants de ce point de vue sont d'avis que l'exception prévue par IFRS 3 s'applique à tous les soldes d'impôt résultant de l'application d'IAS 12. Comme IFRIC 23 a été publiée à titre d'indications interprétatives sur IAS 12, le champ d'application de l'exception prévue par IFRS 3 peut être élargi aux indications d'IFRIC 23.

Selon ce point de vue, le passif d'impôt exigible lié à la position fiscale incertaine est évalué à 0 \$ dans le scénario 1 et à 30 \$ dans le scénario 2.

Point de vue 2C – Choix de méthode comptable

Les tenants de ce point de vue estiment que la littérature comptable n'est pas claire et que, par conséquent, les points de vue 2A et 2B se défendent tous les deux.

Discussion du Groupe

Certains membres du Groupe appuient les points de vue 2A et 2B en raison de l'analyse effectuée, mais la plupart des membres soutiennent plutôt le point de vue 2C. Ceux qui soutiennent le point de vue 2C croient que la littérature comptable n'est toujours pas claire. Par conséquent, de façon similaire à ce qui est ressorti des discussions du Groupe (en [2012](#) et en [2015](#)), ces membres du Groupe continuent de croire qu'il y a un choix de méthode comptable.

Un autre membre du Groupe fait observer que le risque de non-détection pourrait ne pas être un facteur majeur dans l'évaluation des différences de traitement des positions fiscales incertaines entre IFRS 3 et IFRIC 23. Il existe d'autres facteurs à l'origine de ces différences, notamment la probabilité qu'une position fiscale incertaine soit acceptée ou rejetée.

Certains membres du Groupe font valoir que, si une entité suit le point de vue 2A de la question 2, elle appliquera deux bases d'évaluation différentes aux soldes d'impôt exigible et différé résultant d'un regroupement d'entreprises, même si les deux soldes découlent de la même unité de comptabilisation.

Question 3 : Si l'entité retient le point de vue 2A ou 2C à la question 2 et applique donc IFRS 3, comment devrait-elle comptabiliser les éventuels ajustements du deuxième jour en application d'IFRIC 23?

Il se produit un « ajustement du deuxième jour » lorsque des exigences de comptabilisation et d'évaluation différentes sont appliquées à l'évaluation initiale et aux évaluations subséquentes d'un actif ou d'un passif. Cette différence dans les exigences peut découler de l'application de normes différentes lors de l'évaluation initiale et des évaluations subséquentes. Comme l'illustre le scénario 1 de la question 2 ci-dessus, il peut y avoir une différence de 6 \$ si l'entité applique IFRS 3 à l'évaluation initiale (passif d'impôt exigible de 6 \$), mais applique IFRIC 23 par la suite (passif d'impôt exigible de 0 \$).

Point de vue 3A – Application des indications d'IFRS 3 aux passifs éventuels acquis ou repris, par analogie

Les tenants de ce point de vue croient qu'IFRS 3 devrait être appliquée lors de l'évaluation des incertitudes fiscales liées aux actifs d'impôt acquis et aux passifs d'impôt repris. La comptabilisation

postérieure à l'acquisition d'un passif éventuel résultant d'un regroupement d'entreprises peut être appliquée, par analogie, à l'évaluation du passif d'impôt exigible à la première date de présentation de l'information financière suivant l'acquisition. Conformément au paragraphe 56 d'IFRS 3, la position fiscale incertaine doit être comptabilisée à la plus élevée des deux valeurs suivantes :

- a) le montant initialement comptabilisé (soit 6 \$ selon le scénario 1 de la question 2 ci-dessus); et
- b) le montant qui aurait été comptabilisé conformément à IFRIC 23.

Par conséquent, le passif d'impôt exigible lié à la position fiscale incertaine continuerait d'être évalué à 6 \$, à moins que la valeur déterminée selon les principes d'IFRIC 23 soit supérieure à ce montant.

Point de vue 3B – Application d'IFRIC 23

Les tenants de ce point de vue font valoir qu'IFRIC 23 devrait être appliquée à toutes les incertitudes liées aux soldes d'impôt déterminés selon IAS 12. Ainsi, l'incertitude relative au traitement fiscal des actifs d'impôt acquis et des passifs d'impôt repris serait comptabilisée et évaluée conformément aux dispositions d'IFRIC 23 sur les ajustements postérieurs à l'acquisition, même si les soldes d'impôt exigible ont été initialement comptabilisés à la juste valeur selon les principes d'IFRS 3. L'effet du changement de base d'évaluation serait comptabilisé dans la période en tant que profit ou perte.

Toujours selon les données du scénario 1 de la question 2 ci-dessus, l'entité comptabiliserait un profit de 6 \$ dans son état des résultats à la prochaine date de présentation de l'information financière, c'est-à-dire la différence entre le montant de 0 \$ calculé selon IFRIC 23 et le montant de 6 \$ comptabilisé selon IFRS 3 au moment de l'acquisition.

Point de vue 3C – Choix de méthode comptable

Les tenants de ce point de vue estiment que la norme n'est pas claire. Ils sont d'avis que l'entité devrait élaborer une méthode comptable appropriée conformément à IAS 8 *Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs* et l'appliquer de manière cohérente à la comptabilisation et à l'évaluation des positions fiscales incertaines décrites ici.

Discussion du Groupe

Le Groupe défend le point de vue 3B. Certains des membres rappellent qu'IFRIC 23 est une interprétation d'IAS 12 et donne des indications plus précises sur toutes les incertitudes relatives aux soldes d'impôt comptabilisés conformément à IAS 12. Par conséquent, les membres du Groupe sont d'avis que c'est l'approche exposée dans IFRIC 23, et non IFRS 3, qui devrait être suivie pour comptabiliser les passifs éventuels mentionnés ici. Un membre du Groupe est d'avis que la juste valeur initiale établie conformément à IFRS 3 n'est pas très différente de celle établie selon IFRIC 23. Par conséquent, l'ajustement du deuxième jour à comptabiliser dans l'état des résultats n'est probablement pas significatif.

Question 4 : Dispositions transitoires – En supposant que l'entité suive l'approche décrite au point de vue 3A de la question 3, comment devrait-elle évaluer les actifs et les passifs d'impôt exigible qui faisaient l'objet d'incertitudes au moment d'un regroupement d'entreprises effectué avant la date d'adoption d'IFRIC 23?

Point de vue 4A – Application d'IFRIC 23 à l'évaluation des actifs et des passifs d'impôt exigible qui donnaient lieu à la position fiscale incertaine à la date du passage à IFRIC 23,

mais seulement s'il est probable que la position fiscale sera rejetée par l'administration fiscale. Dans les autres cas, conserver tels quels les montants déjà comptabilisés jusqu'à ce que l'incertitude disparaisse.

Les tenants de ce point de vue estiment que l'intention du paragraphe BC23 de la Base des conclusions d'IFRIC 23 est d'éclaircir le fait qu'IFRS 3 s'applique au traitement antérieur de positions fiscales incertaines lorsque l'entité a choisi de procéder par analogie avec les indications d'IFRS 3 à l'égard d'actifs et de passifs semblables et que cette analogie est raisonnable.

Selon ce point de vue, dans le scénario 1 présenté à la question 2 ci-dessus, l'entité continuerait de comptabiliser le passif d'impôt exigible de 6 \$ lors du passage à IFRIC 23, en supposant que la probabilité que la position fiscale soit rejetée n'ait pas changé. Dans le scénario 2, en supposant que le passif d'impôt exigible ait été comptabilisé, lors de la répartition du prix d'achat, à sa juste valeur estimative de 9 \$ et soit resté inchangé à la date de l'adoption d'IFRIC 23, l'entité ajusterait le passif d'impôt exigible lié à la position fiscale incertaine, le faisant passer à 30 \$, puisqu'il est considéré comme probable que la déduction fiscale incertaine sera rejetée par l'administration fiscale.

Point de vue 4B – Application d'IFRIC 23 à toutes les positions fiscales incertaines non réglées à la date de première application, y compris celles acquises lors de regroupements d'entreprises passés.

Les tenants de ce point de vue font valoir que, après l'acquisition, IAS 12 et toutes les interprétations qui s'y rapportent sont les normes qu'il convient de suivre pour la comptabilisation et l'évaluation de l'ensemble des soldes d'actifs et de passifs d'impôt entrant dans le champ d'application d'IAS 12. En outre, selon eux, IFRIC 23 s'applique aux incertitudes relatives à l'ensemble de ces soldes à partir de la date de première application, peu importe si ces soldes et incertitudes ont été acquis lors du regroupement d'entreprises ou sont survenus par la suite. Par conséquent, les dispositions transitoires d'IFRIC 23 doivent être appliquées rétrospectivement, sans recours à des connaissances a posteriori et selon la méthode rétrospective intégrale, ou selon la méthode avec ajustement cumulatif comptabilisé dans les résultats non distribués d'ouverture.

Selon ce point de vue, dans les scénarios 1 et 2 de la question 2 ci-dessus, les passifs d'impôt exigible liés aux positions fiscales incertaines devraient être ramenés par ajustement à leur solde respectif déterminé selon les indications d'IFRIC 23, soit 0 \$ pour le scénario 1 et 30 \$ pour le scénario 2.

Il peut aussi se poser la question de savoir si l'effet de cet ajustement devrait être comptabilisé dans les résultats non distribués d'ouverture à l'adoption d'IFRIC 23 ou à titre d'ajustement du goodwill découlant du regroupement d'entreprises effectué précédemment. En général, il serait plus approprié de comptabiliser l'ajustement dans les résultats non distribués d'ouverture, puisque l'ajustement des montants comptabilisés lors du regroupement d'entreprises nécessiterait probablement d'avoir recours à des connaissances a posteriori, ce qui est explicitement interdit par les dispositions transitoires d'IFRIC 23.

Point de vue 4C – Choix de méthode comptable

Les tenants de ce point de vue font valoir que les normes ne sont pas claires et que, par conséquent, l'entité peut utiliser la méthode comptable de son choix.

Discussion du Groupe

Le Groupe appuie le point de vue 4B, faisant remarquer qu'IFRIC 23 doit être appliquée de façon cohérente, que les soldes aient été acquis ou soient survenus.

Un membre du Groupe souligne que l'application du point de vue 4A est difficile dans la pratique, car l'entité devrait remonter à la date d'adoption d'IFRIC 23 pour toutes les positions fiscales incertaines qui existaient, afin de distinguer les soldes découlant de regroupements d'entreprises passés, et l'entité ne dispose pas toujours des informations nécessaires.

Dans l'ensemble, le Groupe estime que cette question se pose très souvent dans la pratique, étant donné l'adoption récente d'IFRIC 23, et recommande qu'elle soit abordée avec le CNC. Plus particulièrement, le Groupe se demande si l'exception décrite au paragraphe 24 d'IFRS 3 pourrait être révisée afin qu'elle vise à la fois l'actif ou le passif d'impôt exigible et différé. Le CNC discutera de cette question lors de sa réunion de juillet 2019 et déterminera s'il devrait la soumettre à l'IASB.

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

Fonds des clients

L'expression « fonds des clients » désigne divers arrangements aux termes desquels une entité détient des fonds pour le compte de ses clients. Voici quelques exemples de tels arrangements :

- une banque qui détient des sommes en dépôt dans le compte bancaire d'un client;
- un gestionnaire de fonds ou un courtier en valeurs mobilières qui détient des sommes en qualité de fiduciaire pour le compte d'un client;
- un courtier d'assurance qui détient les primes payées par les titulaires de police avant de les transférer à un assureur;
- un avocat ou un comptable qui détient de l'argent pour le compte d'un client, souvent dans un compte bancaire distinct, ouvert au nom du client et dont les intérêts sont au profit de celui-ci.

La diversité des modalités contractuelles et de la substance économique de ces arrangements peut rendre l'analyse comptable de l'actif financier sous-jacent complexe pour l'entité. Afin de conclure que les fonds des clients constituent un actif financier, l'entité doit apprécier si les critères « contrôle » et « avantages » de la définition d'un actif sont remplis. Pour ce faire, elle doit passer en revue les dispositions juridiques, réglementaires et contractuelles en cause.

Les deux exemples suivants illustrent plus directement l'analyse du « contrôle » et des « avantages » :

Exemple 1 : Une banque qui détient des sommes en dépôt dans le compte bancaire d'un client devrait comptabiliser un actif financier (trésorerie) au moment où elle reçoit les fonds en question, ainsi qu'un passif financier (dépôts de clients).

La banque a le contrôle des fonds et peut les utiliser pour financer ses activités d'investissement et

de prêt ou pour régler ses charges d'exploitation. Elle a aussi une obligation financière envers le client, qui peut retirer les fonds et reçoit des intérêts.

Exemple 2 : Selon la pratique actuelle, un avocat qui détient les fonds d'un client dans un compte bancaire distinct ne devrait pas comptabiliser un actif si les fonds ne peuvent être sortis que conformément aux instructions du client et que l'avocat n'a pas le droit de recevoir les intérêts.

Les critères « contrôle » et « avantages » de la définition d'un actif ne sont remplis ni l'un ni l'autre, parce que :

- les fonds sont détenus dans un compte bancaire distinct, et leur utilisation par l'avocat est soumise à restrictions;
- l'avocat n'a apparemment pas les avantages de la propriété des fonds puisqu'il ne reçoit pas les avantages représentés par les intérêts.

La substance des arrangements contractuels n'est pas toujours aussi claire; dans certains cas, il faudra procéder à une analyse plus détaillée. Le Groupe est appelé à considérer la comptabilisation des fonds de clients dans les situations plus complexes qui suivent.

Question 1 : Quels éléments devraient être pris en compte dans l'application des concepts de « contrôle » et d'« avantages » aux arrangements visant des fonds de clients?

Lors de l'application des concepts de « contrôle » et d'« avantages » aux arrangements visant des fonds de clients, une entité devrait déterminer :

- a) pour l'évaluation du contrôle, la mesure dans laquelle l'entité qui présente l'information financière est capable de décider de l'utilisation des fonds;
- b) pour l'évaluation des avantages, la partie qui obtient les risques et les avantages liés à la propriété des fonds.

Les éléments suivants devraient être pris en compte dans l'application des critères de comptabilisation des actifs aux arrangements visant des fonds de clients :

- a) La mesure, le cas échéant, dans laquelle l'entité a le droit d'utiliser les fonds.
- b) Le fait que l'entité a ou non le droit de contrôler la politique d'investissement des fonds et sa capacité à regrouper les fonds avec les siens.
- c) L'obtention ou non, par l'entité, des avantages liés au produit d'intérêts dégagés par les fonds.
- d) Le fait que l'entité conserve ou non la totalité des intérêts ou qu'elle verse ou non un taux d'intérêt inférieur aux clients, et qu'elle tire ainsi un avantage économique des fonds de clients.
- e) Le fait que l'entité assume ou non le risque de crédit associé aux comptes bancaires dans lesquels les fonds sont mis en dépôt.
- f) Le fait que l'entité a une obligation contractuelle ou non d'indemniser ses clients si la banque où les fonds sont mis en dépôt fait faillite.
- g) Le statut des fonds dans l'éventualité où l'entité qui présente l'information financière fait faillite ou

manque à ses obligations.

- h) Le fait que les fonds sont disponibles pour financer les revendications générales des créanciers, ou qu'ils sont isolés et disponibles uniquement pour le remboursement des clients.

La capacité juridique de l'entité qui détient les fonds de clients est importante elle aussi. À cet égard, les facteurs qui suivent devraient être pris en considération :

- a) Les modalités de la convention de mandat, si une telle convention a été établie.

Une convention de mandat peut avoir pour effet que les risques et les avantages des fonds des clients restent ceux du client, de même qu'elle peut limiter le contrôle que l'entité qui présente l'information financière peut exercer sur les fonds. L'entité qui présente l'information financière gagne généralement une commission d'agent en échange des services rendus au client. Une commission reçue en échange de services rendus n'est pas la même chose que l'obtention des avantages associés à la propriété des fonds.

- b) Le fait que l'entité détienne les fonds en tant que fiduciaire ou en une capacité similaire, en vertu de dispositions juridiques.

De tels arrangements peuvent servir à isoler les fonds des clients, et leurs modalités seront pertinentes pour l'évaluation des risques et des avantages ainsi que du contrôle. Dans ce cas, l'entité a des responsabilités fiduciaires et est tenue de s'en acquitter avec diligence. Cette obligation fiduciaire ne représente pas le même risque que le risque associé à la propriété des fonds (lequel comporte un risque de crédit, par exemple).

- c) Des règlements particuliers applicables aux arrangements, qui précisent par exemple dans quel type de compte bancaire les fonds doivent être détenus et restreignent la façon dont l'entité peut utiliser les fonds.

Si l'entité est réglementée, l'organisme de réglementation peut avoir établi des règles particulières pour protéger les actifs des clients, et ces règles seront pertinentes pour l'application des critères de comptabilisation (par exemple, des règles sur l'utilisation de comptes bancaires distincts, en fidéicomis, au nom des clients et des restrictions sur le regroupement des fonds avec les fonds propres de l'entité).

Discussion du Groupe

Le Groupe appuie l'analyse, faisant valoir que les questions qu'elle soulève sont importantes pour l'application des notions de contrôle et d'avantages aux arrangements visant des fonds de clients.

Un membre du Groupe fait remarquer qu'il pourrait également être utile de prendre en considération la question de savoir si l'entité devrait comptabiliser un passif financier à payer au client, par exemple du fait de sa responsabilité de garder les fonds du client en sécurité. Le cas échéant, il y aurait également un actif financier au titre des fonds du client détenus pour régler le passif. Un autre membre du Groupe fait valoir que, lorsque l'actif est comptabilisé, les critères décrits dans l'analyse servent aussi à déterminer si l'actif est soumis à restrictions.

Plusieurs membres du Groupe font remarquer qu'il importe de tenir compte de tous les faits et circonstances liés à l'arrangement conclu avec le client. Il se peut que l'entité obtienne un paiement

sous forme d'intérêts du seul fait qu'elle détient les fonds du client, sans pour autant contrôler ces fonds. En outre, l'entité devrait tenir compte des lois et règlements applicables lorsqu'elle examine les modalités contractuelles afin de déterminer si elle doit comptabiliser un actif.

Un membre du Groupe donne également un exemple, tiré du secteur bancaire, où une banque reçoit des liquidités en garantie d'un accord d'emprunt de titres. Dans ce cas, la banque comptabilise généralement les liquidités en tant qu'actif et en tant qu'obligation dans son état de la situation financière.

Question 2 : Lorsque les fonds des clients sont comptabilisés en tant qu'actif, peuvent-ils compenser l'obligation correspondante envers le client qui figure dans l'état de la situation financière?

Analyse

Le paragraphe 42 d'IAS 32 *Instruments financiers : Présentation* autorise la compensation des actifs financiers et des passifs financiers si « une entité a actuellement un droit juridiquement exécutoire de compenser les montants comptabilisés et a l'intention, soit de régler le montant net, soit de réaliser l'actif et de régler le passif simultanément ».

D'ordinaire, les fonds des clients sont détenus dans un compte bancaire auprès d'une institution financière tierce; par conséquent, l'actif financier sera à recevoir d'une contrepartie donnée et le passif financier sera à payer à une autre contrepartie. La compensation n'est donc pas appropriée.

Discussion du Groupe

Le Groupe appuie l'analyse ci-dessus. L'un des membres du Groupe fait observer qu'il n'y a généralement pas de droit juridiquement exécutoire de compenser les actifs financiers et les passifs financiers lorsque ceux-ci sont des montants à recevoir et à payer à des contreparties différentes.

Plusieurs membres du Groupe se penchent sur des exemples pratiques de fonds de clients. L'un d'entre eux rapporte que, dans le secteur des fonds d'investissement, les investisseurs font généralement leurs placements dans un fonds par l'intermédiaire d'un gestionnaire de placements. Les fonds investis sont placés dans un compte en fiducie distinct. Le gestionnaire de placements comptabilise à l'état de la situation financière un actif au titre de la trésorerie détenue en fiducie et un passif du même montant. Un autre membre du Groupe fait une observation semblable, rapportant que les fonds de clients détenus dans un compte de courtage sont comptabilisés à titre d'actif et d'obligation par le courtier. Un autre membre du Groupe expose l'exemple d'un mécanisme fiduciaire établi par l'Office national de l'énergie³ (ONE) dans le secteur de l'énergie. Les entités qui possèdent des pipelines réglementés recueillent des fonds auprès de leurs clients en vue d'améliorer leurs actifs. Ces fonds sont détenus en fiducie. Bien que la stratégie de placement soit établie par les entités qui possèdent les pipelines, le montant et le calendrier du versement des fonds par la fiducie sont contrôlés par l'ONE. Comme les fonds détenus en fiducie ne sont pas contrôlés par les entités qui possèdent les pipelines, celles-ci ne les comptabilisent pas en tant qu'actifs dans leur état de la situation financière.

³ L'Office national de l'énergie est l'organisme de réglementation du secteur énergétique au Canada, notamment en matière de sécurité. Il réglemente la construction et l'exploitation des oléoducs et des gazoducs qui franchissent des frontières provinciales ou internationales.

Question 3 : Quelles informations devraient être fournies à l'égard des arrangements visant des fonds de clients?

Analyse

La méthode comptable qu'une entité utilise à l'égard des fonds des clients devrait être appliquée de manière cohérente et, si elle est importante, présentée conformément au paragraphe 117 d'IAS 1 *Présentation des états financiers*.

Si les arrangements visant des fonds de clients sont importants, l'entité devrait aussi présenter les jugements posés lors de l'application de sa méthode comptable qui ont le plus d'incidence sur les montants comptabilisés dans les états financiers.

Il peut être nécessaire de fournir des informations supplémentaires, par exemple dans les cas suivants :

- Liquidités soumises à restrictions : Si les fonds d'un client sont comptabilisés en tant qu'actifs dans les états financiers d'une entité, il pourrait être nécessaire d'indiquer l'existence de liquidités soumises à restrictions et d'équivalents de trésorerie, comme cela est exigé au paragraphe 48 d'IAS 8.
- Informations à fournir par les fiduciaires, par exemple les banques, qui exercent d'importantes activités en qualité de fiduciaire et détient des actifs de tiers : ces actifs de tiers ne sont pas inclus dans l'état de la situation financière de l'entité. Ces entités devraient envisager de fournir des informations sur ces activités. Des informations sur la nature et l'étendue de ces activités peuvent en effet servir l'objectif global de présenter les comptes de manière fidèle en raison de la responsabilité potentielle à laquelle s'exposeraient les entités si elles ne s'acquittaient pas de leurs obligations fiduciaires.

Discussion du Groupe

Le Groupe appuie l'analyse ci-dessus. Les informations à fournir procurent des renseignements utiles sur les risques et les obligations de l'entité détenant des fonds de clients.

Un membre du Groupe fait remarquer que les liquidités soumises à restrictions sont souvent comptabilisées à titre d'équivalents de trésorerie, ce qui est erroné; étant donné leur nature restreinte, elles ne devraient habituellement pas être présentées comme de la trésorerie et des équivalents de trésorerie. La variation des liquidités soumises à restrictions devrait être présentée séparément par l'entité dans le tableau des flux de trésorerie. Un autre membre du Groupe dit qu'IFRS 12 *Informations à fournir sur les intérêts détenus dans d'autres entités* exige aussi la présentation d'informations sur la nature et l'étendue des restrictions quant à la capacité de l'entité d'avoir accès aux actifs d'un groupe ou de les utiliser.

Dans l'ensemble, la discussion du Groupe permet d'attirer l'attention sur les facteurs à prendre en compte pour la comptabilisation des fonds de clients et les informations à fournir à leur sujet. Aucune autre mesure n'est recommandée au CNC.

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

LE POINT SUR LES DISCUSSIONS ANTÉRIEURES DU GROUPE

IFRS 16 et IAS 38 : Accords d'infonagique

En janvier 2019, le Groupe a obtenu un compte rendu des développements relatifs à cette [question](#). L'IFRS Interpretations Committee s'est en effet penché sur le document soumis par le CNC en novembre 2018 et a publié une décision provisoire concernant son programme de travail.

Lors de sa réunion de mars 2019, l'IFRS Interpretations Committee a rendu sa [décision définitive](#). La décision concernant le programme de travail clarifie la façon dont une entité devrait appliquer les normes IFRS existantes pour déterminer si un client obtient un actif logiciel à la date de début du contrat ou un service sur la durée du contrat.

Cryptomonnaies

En juin 2018, le Groupe a obtenu un compte rendu des suites données à sa recommandation au CNC au sujet des cryptomonnaies détenues.

En novembre 2018, l'IASB a décidé de ne pas ajouter à son programme de travail un projet sur la comptabilisation des cryptomonnaies détenues ou des premières émissions d'une cryptomonnaie, mais de suivre les développements dans ce domaine. L'IASB a cependant demandé à l'IFRS Interpretations Committee de publier une décision concernant son programme de travail, afin d'expliquer la façon dont les entités devraient appliquer les normes IFRS existantes aux cryptomonnaies qu'elles détiennent.

Lors de sa réunion de juin 2019, l'IFRS Interpretations Committee a rendu sa [décision définitive](#), arrivant à la conclusion selon laquelle IAS 2 *Stocks* s'applique aux cryptomonnaies détenues en vue de la vente dans le cours normal des activités. Si IAS 2 n'est pas applicable, une entité applique IAS 38 *Immobilisations incorporelles* aux cryptomonnaies détenues. Cette décision met aussi en lumière les obligations d'information applicables aux cryptomonnaies détenues, notamment l'obligation, précisée dans IAS 1 *Présentation des états financiers*, de fournir les informations supplémentaires pertinentes pour la compréhension des états financiers de l'entité.

Les représentants des Autorités canadiennes en valeurs mobilières (ACVM) ont aussi commenté les répercussions de la décision de l'IFRIC et invité les émetteurs assujettis à s'adresser à leur organisme local de réglementation des valeurs mobilières s'ils s'interrogent sur le mode de présentation de l'information financière. Ils ont souligné l'importance de présenter des informations supplémentaires qui soient pertinentes pour les utilisateurs des états financiers. Ils estiment par exemple que la quantité de chaque type de cryptomonnaies détenues est une information pertinente. De plus, la décision de l'IFRIC clarifie le fait qu'il y a plusieurs approches comptables acceptables, selon les circonstances; l'une d'entre elles consiste à tenir compte des indications du paragraphe 3(b) d'IAS 2 qui stipulent que l'entité qui agit à titre de courtier négociant en cryptomonnaies doit évaluer les cryptomonnaies détenues à la juste valeur diminuée des coûts de vente. Il est donc important que l'entité présente le raisonnement qui l'a conduite à choisir une approche plutôt qu'une autre.

Cryptomonnaies – Autres considérations

Lors de sa réunion de janvier 2019, le Groupe a discuté d'une mise en situation dans laquelle un courtier négociant en marchandises négocie des cryptomonnaies et les évalue à la juste valeur diminuée des coûts de vente⁴. Le Groupe avait recommandé aux permanents du CNC de dire clairement si la [décision provisoire](#) concernant le programme de travail de l'IFRS Interpretations Committee intitulée *Physical settlement of contracts to buy or sell a non-financial item* s'applique au cas d'un courtier négociant en marchandises. Dans le [document préparé par les permanents de l'IFRIC \(AP11\)](#) en vue de la réunion de mars 2019, il était mentionné que l'application de la décision aux courtiers négociants en marchandises dépassait le cadre de leur analyse.

IAS 41 : Traitement comptable du cannabis – Coûts engagés pour la transformation biologique

Lors de la réunion de janvier 2019, les permanents du CNC ont informé le Groupe que le CNC avait soumis cette [question](#) à l'IFRS Interpretations Committee.

L'IFRS Interpretations Committee a discuté de la question posée par le CNC en juin 2019 et publié une [décision provisoire](#) concernant son programme de travail dans laquelle il concluait que, lors de l'application d'IAS 41 *Agriculture*, une entité peut inscrire à l'actif les dépenses ultérieures ou les passer en charges à mesure qu'elle les engage. En outre, les entités doivent fournir des informations sur la méthode comptable retenue, conformément aux paragraphes 117 à 124 d'IAS 1 *Présentation des états financiers*, si ces informations aident les utilisateurs des états financiers à comprendre comment ces opérations sont reflétées dans la performance financière présentée par les entités. Les parties prenantes sont invitées à écrire à l'IFRS Interpretations Committee d'ici le 20 août 2019 si elles ont des préoccupations à l'égard de la décision provisoire.

IAS 16 : Comptabilisation des coûts à l'actif

Lors de la réunion de janvier 2018, les permanents du CNC ont rapporté que le CNC avait soumis cette [question](#) et d'autres commentaires du Groupe sur les propositions formulées dans sa [lettre de commentaires](#) d'octobre 2017 en réponse à l'exposé-sondage de l'IASB intitulé [Immobilisations corporelles – Produit antérieur à l'utilisation prévue \(Projet de modification d'IAS 16\)](#).

Après avoir étudié les commentaires des parties prenantes, l'IASB a provisoirement décidé d'effectuer les changements proposés, avec quelques modifications (se reporter à la [mise à jour de l'IASB de juin 2019](#)). L'IASB discutera des étapes de sa procédure officielle lors d'une réunion future.

AUTRES QUESTIONS

Taux d'emprunt marginal du preneur

En juin 2019, l'IFRS Interpretations Committee a publié une [décision provisoire](#) concernant son

⁴ Voir la discussion du Groupe sur le sujet [Cryptomonnaies – Autres considérations](#).

programme de travail sur le taux d'emprunt marginal d'un preneur. L'IFRIC souligne que la définition du taux d'emprunt marginal du preneur figurant dans IFRS 16 n'exige pas expressément que le preneur détermine son taux d'emprunt marginal pour refléter le taux d'intérêt d'un emprunt dont le profil de remboursement est semblable aux paiements de loyers. Les parties prenantes sont invitées à écrire à l'IFRS Interpretations Committee d'ici le 20 août 2019 si elles ont des préoccupations à l'égard de la décision provisoire.

Rappels sur les documents de consultation de l'IASB®

En mai 2019, l'IASB a publié deux exposés-sondages :

- [Améliorations annuelles des normes IFRS® 2018-2020](#) (commentaires attendus d'ici le 20 août 2019). Les modifications proposées permettent de clarifier le libellé de normes IFRS ou de corriger des conséquences imprévues relativement mineures. Les améliorations annuelles de cette année comprennent quatre modifications proposées, dont une se rapporte à IFRS 9 *Instruments financiers*, une autre à IFRS 16 *Contrats de location* et une troisième à IAS 41 *Agriculture*.
- [Référence au Cadre conceptuel \(Projet de modification d'IFRS 3\)](#) (commentaires attendus d'ici le 27 septembre 2019). Les modifications proposées mettraient à jour une référence au *Cadre conceptuel de l'information financière* sans changer les dispositions de comptabilisation des regroupements d'entreprises.

Les parties prenantes sont invitées à soumettre leurs commentaires à l'IASB, ainsi que leurs commentaires sur les [exposés-sondages du CNC](#) sur les mêmes questions, avant la fin de la période de commentaires.

Modifications proposées d'IFRS 17 Contrats d'assurance

À la fin de juin 2019, l'IASB a publié son exposé-sondage intitulé [Modifications d'IFRS 17](#). Les propositions visent à répondre aux préoccupations et aux difficultés de mise en œuvre d'IFRS 17 soulevées par les parties prenantes.

Afin de soutenir les Canadiens pendant la phase de mise en œuvre et de s'assurer que les points de vue canadiens soient pris en compte, le CNC a invité au Canada Darrel Scott, membre de l'IASB et conseiller pour le projet de l'IASB sur les contrats d'assurance. Le CNC tiendra un débat de spécialistes à Toronto, le 18 juillet 2019, auquel participeront Darrel Scott et d'autres experts de l'information financière. Les parties prenantes canadiennes sont invitées à assister au débat du CNC afin d'entendre d'intéressantes réflexions sur les changements qui seraient apportés à IFRS 17 et d'obtenir des conseils sur la gestion de la mise en œuvre de la norme.

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

SÉANCE À HUIS CLOS

Il appartient au Groupe, selon son mandat, d'aider le CNC à influencer sur l'élaboration des normes IFRS (par exemple, en fournissant des conseils sur les modifications qui pourraient être apportées aux normes IFRS). La discussion du Groupe sur ces questions soutient le CNC dans les diverses actions qu'il mène pour veiller à ce que les points de vue canadiens soient pris en considération au niveau international. Comme ces discussions ne visent pas à aider les parties prenantes à appliquer les normes IFRS existantes, cette partie de la réunion du Groupe se tient généralement à huis clos (comme dans le cas des réunions des autres comités consultatifs du CNC).

IASB – Documents de consultation

Lors de sa réunion de juin 2019, le Groupe a formulé ses commentaires sur les documents suivants afin de seconder le CNC dans la rédaction de ses lettres de commentaires :

- exposé-sondage de l'IASB intitulé [Améliorations annuelles des normes IFRS® 2018-2020](#);
- exposé-sondage de l'IASB intitulé [Référence au Cadre conceptuel \(Projet de modification d'IFRS 3\)](#).