



Exposé-sondage

Projet de Normes comptables pour les entreprises à capital fermé

Produits – Frais ou paiements initiaux non remboursables

Novembre 2023

La période de commentaires sur le présent exposé-sondage prend fin le 31 janvier 2024.

Le Conseil des normes comptables (CNC) invite les parties intéressées à lui faire part de leurs commentaires sur l'une ou l'autre – ou l'ensemble – des questions posées dans le présent exposé-sondage.

Il y a différentes façons de lui faire part de vos commentaires. Vous pouvez en effet :

- communiquer directement avec les permanents du CNC, dont les coordonnées se trouvent sur la page du projet Produits – Frais ou paiements initiaux non remboursables;
- téléverser votre lettre de réponse au moyen de notre formulaire en ligne, à l'attention de :

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

Remarque : Les lettres de réponse seront publiées en ligne peu après la fin de la période de commentaires sur l'exposé-sondage. Vous pouvez toutefois nous demander, dans votre lettre ou dans le formulaire en ligne, que vos commentaires restent confidentiels.

Conseils utiles :

- Vos commentaires ont d'autant plus de valeur qu'ils portent sur un paragraphe ou un groupe de paragraphes précis de l'exposé-sondage.
- Si vous relevez un éventuel problème dans les propositions de l'exposé-sondage, veuillez l'expliquer clairement et suggérer une solution possible, avec motifs à l'appui.
- Le CNC ne s'attend pas à ce que vous répondiez à toutes les questions posées. Vous pouvez simplement répondre aux questions que vous jugez pertinentes de votre point de vue.

Le présent exposé-sondage reflète des propositions formulées par le CNC.

POINTS SAILLANTS

Le CNC propose, sous réserve des commentaires qu'il recevra à la suite de la publication de l'exposé-sondage, de modifier le [chapitre 3400](#), PRODUITS, de la Partie II du Manuel de CPA Canada – Comptabilité (Le Manuel)¹. Les modifications auraient pour effet de reporter à une date indéterminée l'entrée en vigueur des indications d'application concernant les frais ou paiements initiaux non remboursables. Elles permettraient aussi d'ajouter une obligation d'information à l'égard des frais ou paiements initiaux non remboursables comptabilisés en produits, lorsque l'entreprise comptabilise ces frais ou paiements en produits au moment de la conclusion d'un accord. Elles toucheraient également, dans les cas pertinents, les organismes sans but lucratif (OSBL) qui appliquent les normes de la Partie III du Manuel.

Contexte

Le CNC a apporté en décembre 2019 des modifications au [chapitre 3400](#) pour donner des indications supplémentaires sur l'application des dispositions du chapitre concernant divers sujets complexes liés aux produits, dont la détermination du moment où comptabiliser les produits se rapportant aux frais ou paiements initiaux non remboursables. Les modifications devaient s'appliquer aux exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2022. L'entrée en vigueur des modifications apportées aux [paragraphes 3400.A45 à .A48](#) a par la suite été reportée au 1^{er} janvier 2025, après que le CNC a été informé de difficultés d'application. Plus précisément, des organisations qui offrent des avantages à leurs membres remettaient en question l'utilité pour la prise de décisions du report (au bilan) des frais initiaux non remboursables dans le cas d'abonnements de longue durée. Elles ont également dit être préoccupées par les coûts liés à l'application des modifications. Le CNC a donc déterminé qu'il avait besoin de plus de temps pour examiner les questions soulevées.

Principaux éléments de l'exposé-sondage

Le CNC propose :

- de reporter l'entrée en vigueur des indications visant les frais ou paiements initiaux non remboursables jusqu'à l'achèvement de l'[examen de la Préface](#), de façon à ce qu'il puisse proposer des solutions compatibles avec toute mise à jour éventuelle de la Préface;
- d'ajouter une obligation d'information pour les entités qui comptabilisent immédiatement en produits les frais ou paiements initiaux non remboursables, afin de répondre aux besoins d'information des utilisateurs sans qu'il y ait d'incidence sur les dispositions relatives à la comptabilisation et à l'évaluation de ces frais ou paiements.

¹ Le contenu du Manuel de CPA Canada est uniquement disponible sur abonnement. Cependant, tous les renseignements nécessaires pour répondre au présent exposé-sondage sont inclus dans celui-ci.

Parachèvement des propositions

Le CNC délibérera sur les propositions à la lumière des commentaires reçus et des conseils du [Comité consultatif sur les entreprises à capital fermé](#) et du [Comité consultatif sur les organismes sans but lucratif](#). Le Comité consultatif sur les entreprises à capital fermé aide le CNC à tenir à jour et à améliorer les Normes comptables pour les entreprises à capital fermé. Quant au Comité consultatif sur les organismes sans but lucratif, il donne son avis à propos des circonstances propres aux OSBL dans l'application des modifications qui pourraient être apportées aux normes.

Le CNC rendra compte de ses délibérations dans ses résumés des décisions et sur la page du projet.

Le CNC prévoit de publier les modifications une fois que les délibérations et la procédure officielle de mise au point définitive des modifications auront été menées à bien, c'est-à-dire en mai 2024, si aucun changement important ne s'avère nécessaire².

Appel à commentaires

Le CNC vous invite à formuler des commentaires sur toutes les propositions du présent exposé-sondage, mais il souhaite particulièrement recevoir des réponses aux questions énoncées ci-dessous.

1. La date d'entrée en vigueur proposée pour les modifications à apporter au [chapitre 3400](#) en ce qui concerne les frais ou paiements initiaux non remboursables vous convient-elle (voir le [paragraphe proposé 3400.37A](#))? Dans la négative, pourquoi?
2. Êtes-vous favorable à l'obligation d'information proposée à l'égard de la comptabilisation immédiate en produits des frais ou paiements initiaux non remboursables (voir le [paragraphe proposé 3400.35A](#))? Dans la négative, pourquoi?

Vos commentaires doivent parvenir au CNC au plus tard le **31 janvier 2024**. Faites-les-lui parvenir en téléversant votre lettre de réponse au moyen du [formulaire en ligne](#).

2 Consultez la section «Procédure officielle propre aux normes nationales» dans la [Procédure officielle de normalisation du CNC](#).

PROPOSITIONS

Le chapitre qui suit serait modifié de la manière indiquée. Les ajouts sont soulignés et les suppressions sont barrées.

POSTES PARTICULIERS

CHAPITRE 3400

produits

INFORMATIONS À FOURNIR

.35A L'entreprise doit indiquer la nature et le montant des frais ou paiements initiaux non remboursables comptabilisés en produits lorsqu'elle comptabilise ces frais ou paiements en produits au moment de la conclusion de l'accord.

DATE D'ENTRÉE EN VIGUEUR ET DISPOSITIONS TRANSITOIRES

- .37A Les modifications apportées aux paragraphes 3400.A45 à .A48, publiées en décembre 2019, s'appliquent aux états financiers annuels des exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2025~~d'une date qui reste à déterminer par le CNC. Une application anticipée est permise.~~ L'entreprise applique ces modifications de manière rétrospective, conformément au chapitre 1506, MODIFICATIONS COMPTABLES. ~~Une application anticipée est permise.~~
- .37B Les modifications apportées au paragraphe 3400.35A, publiées en [MOIS] 2024, s'appliquent aux états financiers annuels des exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2025. L'entreprise applique ces modifications de manière rétrospective, conformément au chapitre 1506, MODIFICATIONS COMPTABLES. Une application anticipée est permise.

BASE DES CONCLUSIONS

TABLE DES MATIÈRES	Paragraphe
Introduction	1
Contexte	2-3
Options envisagées	4-18
Exception applicable aux OSBL en fonction des critères définis dans l'abrégé des délibérations du Comité sur les problèmes nouveaux (CPN) 105	4-6
Exception applicable à tous les droits d'adhésion ou frais d'abonnement à vie non remboursables selon les critères définis dans le CPN-105	7-8
Allègements transitoires	9-12
Report de la date d'entrée en vigueur jusqu'à l'achèvement de l'examen de la Préface	13-14
Retrait des indications relatives au traitement comptable des frais ou paiements initiaux non remboursables	15-16
Obligation d'information pour les entités qui comptabilisent immédiatement en produits les frais ou paiements initiaux non remboursable	17-18
Solution proposée	19-20
Date d'entrée en vigueur et dispositions transitoires	21

Introduction

1. Le présent document résume les éléments que les membres du CNC ont jugés importants pour dégager leurs conclusions relativement à la modification du [chapitre 3400](#) de la Partie II du Manuel. Il expose les motifs qui ont poussé le CNC à élaborer les modifications, le processus de recherche et de réflexion suivi, les décisions clés prises par le CNC, ainsi que les principales raisons qui l'ont amené à adopter certains points de vue et à en rejeter d'autres.

Contexte

2. En juillet 2022, le CNC a publié l'exposé-sondage [Produits – Frais ou paiements initiaux non remboursables](#), dans lequel il proposait de reporter l'entrée en vigueur des modifications apportées au [chapitre 3400](#) en ce qui concerne les frais ou paiements initiaux non remboursables. Il proposait que les modifications s'appliquent désormais pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2025, et que leur application anticipée soit permise. Après avoir pris connaissance de commentaires positifs en réponse à l'exposé-sondage, le CNC a publié les modifications dans le Manuel le 15 novembre 2022. Le report avait pour but d'accorder plus de temps au CNC pour examiner les préoccupations soulevées en ce qui concerne la mise en œuvre des modifications.
3. Au paragraphe 21 de l'[exposé-sondage](#), le CNC proposait que ses recherches et un éventuel projet de normalisation portent sur les entités qui perçoivent des droits d'adhésion ou des frais d'abonnement à vie non remboursables. Certaines d'entre elles sont des entités à but lucratif qui appliquent la Partie II du Manuel, et d'autres sont des organismes sans but lucratif (OSBL) qui appliquent la Partie III. Le CNC a également remarqué que les entités qui perçoivent certains types de frais initiaux non remboursables, comme les frais liés à la délivrance de licences logicielles, ont tiré profit des indications d'application déjà incluses. Il proposait que ces types d'accords soient

exclus de ses recherches et précisait que les modifications à apporter aux dispositions de la norme ou aux indications d'application fournies dans celle-ci ne devraient pas avoir d'incidence sur ces entités. Les répondants à l'exposé-sondage appuyaient l'objet proposé des recherches et des activités de normalisation du CNC.

Options envisagées

Exception applicable aux OSBL en fonction des critères définis dans l'abrégé des délibérations du Comité sur les problèmes nouveaux (CPN) 105

4. L'une des solutions envisagées par le CNC consiste à prévoir une exception applicable exclusivement aux OSBL afin de leur permettre de comptabiliser immédiatement en produits certains droits d'adhésion ou frais d'abonnement à vie non remboursables. Le CNC souligne que si cette solution était mise en œuvre, il devrait être clair que l'exception se limite aux OSBL, par exemple en l'incluant dans la Partie III du Manuel plutôt que dans la Partie II.
5. Le CNC précise que cette forme d'exception ne s'appliquerait pas de manière uniforme aux opérations présentant des caractéristiques semblables. Par exemple, les clubs de golf à but lucratif fonctionnent de la même manière que ceux qui offrent des avantages à leurs membres. Toutefois, leurs états financiers seraient présentés différemment du fait que l'exception ne s'appliquerait qu'aux clubs de golf qui offrent des avantages à leurs membres. Qui plus est, cette solution n'est pas sans soulever des difficultés. En effet, si les organisations qui offrent des avantages à leurs membres devaient à l'avenir être visées par la Partie II plutôt que par la Partie III, elles ne seraient plus tenues de suivre les indications.
6. Le CNC ne propose donc pas cette solution, car si elle était mise en œuvre, une même opération serait comptabilisée différemment sur la seule base de la partie du Manuel qu'une entité applique. Cela pourrait toutefois changer une fois que le CNC aura terminé son projet d'[examen de la Préface](#).

Exception applicable à tous les droits d'adhésion ou frais d'abonnement à vie non remboursables selon les critères définis dans le CPN-105

7. Cette solution est semblable à celle exposée aux paragraphes 4 à 6, sauf qu'elle s'appliquerait globalement tant aux entités à but lucratif qu'aux entités sans but lucratif qui perçoivent des droits d'adhésion ou frais d'abonnement à vie non remboursables. Le CNC a analysé cette solution potentielle après qu'on lui a fait remarquer que les clubs à but lucratif et les clubs sans but lucratif exercent généralement des activités semblables. Il s'est donc demandé si, pour des opérations semblables, ces clubs devraient obtenir des résultats comptables semblables.
8. Le CNC a reçu des commentaires selon lesquels la plupart des clubs à but lucratif reportent les droits d'adhésion puis les comptabilisent en produits par amortissement au fil du temps. Ils procèdent ainsi parce que le CPN-105, lorsqu'il était en vigueur, ne s'appliquait pas aux entités à but lucratif. Les entités à but lucratif se sont donc appuyées sur les indications relatives à la comptabilisation des produits pour conclure que les frais initiaux devaient être reportés et amortis. Par conséquent, l'ajout par le CNC d'une exception pour l'ensemble des droits d'adhésion et frais d'abonnement à vie non remboursables entraînera un changement dans les pratiques des clubs à but lucratif. Une telle exception ne donnerait probablement pas lieu à des informations utiles pour les utilisateurs, puisque les produits reportés leur sont déjà connus.

Allègements transitoires

9. Les indications d'application sur les frais initiaux qui ont été ajoutées au [chapitre 3400](#) s'appliquent de manière rétrospective. Par conséquent, les entités qui ne reportaient pas les produits auparavant pourraient se retrouver avec d'importants soldes de produits reportés et auront à donner des explications à leurs utilisateurs si elles sont tenues d'appliquer les indications existantes. Le CNC s'est demandé s'il ne faudrait pas plutôt prévoir un allègement transitoire sous la forme d'une application prospective des indications.
10. Il est ressorti des consultations menées par le CNC que le report et l'amortissement des produits tirés de droits d'adhésion et d'autres opérations semblables rendent mieux compte de la manière dont ces produits sont gagnés. Toutefois, les avantages de cette avenue pourraient ne pas être supérieurs aux coûts supplémentaires qu'entraînerait le calcul des produits reportés rétrospectivement sur plusieurs années, sans compter qu'il y aurait un changement soudain de méthode de comptabilisation des produits. Quant à l'application prospective, elle permettrait aux entités d'introduire progressivement dans leur bilan le solde des produits reportés, plutôt que de présenter immédiatement un passif important pour refléter les produits reçus d'avance de leurs membres actifs. Le CNC, s'il décidait d'aller de l'avant avec cette solution, aurait à déterminer si l'application prospective constitue une obligation ou un choix au moment de la transition.
11. Le CNC constate que l'application prospective des indications pourrait nuire à la comparabilité des bilans des entités à but lucratif et des OSBL d'ici à ce que leur base de membres se renouvelle (c'est-à-dire lorsque les produits tirés des frais initiaux auront été reportés et amortis pour la plupart des membres actuels des clubs). Dans le cas d'un club de golf privé, cela pourrait prendre des décennies. Cependant, la comparabilité de l'état des résultats d'un exercice à l'autre s'en trouverait améliorée, car toutes les entités reporteraient systématiquement les droits d'adhésion des nouveaux membres.
12. Le CNC jugeait l'option viable, puisqu'elle favoriserait l'uniformité des pratiques lorsque des opérations semblables sont conclues. Toutefois, étant donné qu'elle nuirait à la comparabilité des bilans pendant une longue période, il a décidé de ne pas la mettre en œuvre.

Report de la date d'entrée en vigueur jusqu'à l'achèvement de l'examen de la Préface

13. Comme le CNC se penche actuellement sur la modification de la [Préface](#) du Manuel, il pourrait reporter l'entrée en vigueur des indications visant les frais ou paiements initiaux non remboursables jusqu'à l'achèvement de ce projet de recherche stratégique. Ainsi, les solutions qu'il avancerait seraient compatibles avec la version mise à jour de la Préface. Le report indéfini a déjà été employé pour d'autres normes.
14. L'avantage de cette option est que les entités n'auraient pas à changer leurs pratiques dans l'immédiat. Par conséquent, les entités qui reportent et amortissent les droits d'adhésion pourront continuer de le faire, tout comme celles qui les comptabilisent immédiatement en produits. De plus, les entités qui ont adopté les modifications de façon anticipée pourront continuer de les appliquer, puisque les indications d'application demeureront dans le Manuel.

Retrait des indications relatives au traitement comptable des frais ou paiements initiaux non remboursables

15. Le CNC a envisagé de retirer complètement les indications plutôt que de reporter la date d'entrée en vigueur des modifications. L'une ou l'autre de ces options permettrait au CNC de proposer des solutions compatibles avec une version mise à jour de la [Préface](#).
16. Pour déterminer l'option à privilégier, le CNC a examiné les raisons pour lesquelles les modifications ont été publiées à l'origine. Avant la publication des modifications en décembre 2019, bon nombre d'entités demandaient à ce que soient fournies davantage d'indications sur la façon de comptabiliser

les frais ou paiements initiaux non remboursables. Cette structure de frais est typique des entités qui établissent des accords de licences logicielles. Étant donné l'absence d'indications dans le [chapitre 3400](#), les entités se reportaient aux anciennes indications du CPN-141 pour déterminer comment comptabiliser ces types d'accords. L'ajout des indications tirées du CPN-141 dans le Manuel leur a conféré le statut de texte faisant autorité. Pour ces types d'entités, les modifications ont été avantageuses et ont permis d'étayer la méthode comptable appliquée aux frais ou paiements initiaux non remboursables. En conservant les indications dans la norme, on confirme la validité des méthodes comptables des entités qui ont initialement demandé ces indications. Par conséquent, le CNC a décidé de ne pas mettre en œuvre cette solution.

Obligation d'information pour les entités qui comptabilisent immédiatement en produits les frais ou paiements initiaux non remboursables

17. Le CNC s'est également demandé si la présentation d'une ventilation des produits entre les frais initiaux non remboursables et les frais d'abonnement annuels permettrait de communiquer des informations utiles à la prise de décisions sans que les entités ne doivent changer leurs pratiques. Le [Comité consultatif sur les entreprises à capital fermé](#) et le [Comité consultatif sur les organismes sans but lucratif](#) du CNC estiment qu'il ne serait pas fastidieux de préparer une telle ventilation, puisque l'information sur les droits d'adhésion comptabilisés immédiatement en produits est facilement accessible.
18. Le CNC souligne que les modifications apportées aux [paragraphes 3400.A45 à .A48](#) visaient à réduire les disparités dans le traitement comptable des frais ou paiements initiaux non remboursables. Si le CNC décidait de reporter indéfiniment la date d'entrée en vigueur des modifications, les disparités dans la pratique pourraient se poursuivre. Le CNC est d'avis que l'obligation d'information donnerait lieu à la communication d'informations utiles aux utilisateurs d'états financiers même si des disparités dans la pratique subsistent.

Solution proposée

19. Le CNC propose de reporter l'entrée en vigueur des modifications jusqu'à l'achèvement de l'[examen de la Préface](#) (l'application anticipée serait toujours permise). Il propose aussi d'ajouter une nouvelle obligation d'information à l'égard des frais ou paiements initiaux non remboursables comptabilisés en produits, lorsque l'entreprise comptabilise ces frais ou paiements en produits au moment de la conclusion d'un accord.
20. Comme il propose de reporter la date d'entrée en vigueur des modifications tout en offrant aux entités la possibilité de les adopter de façon anticipée, le CNC est d'avis qu'aucune entité ne sera tenue de changer ses pratiques à court terme. Les entités qui reportent et amortissent les droits d'adhésion peuvent donc continuer de le faire. Quant à celles qui les comptabilisent immédiatement en produits, elles pourront également continuer de le faire, mais en présentant des informations supplémentaires. De plus, les entités qui ont adopté les modifications de façon anticipée pourront continuer de les appliquer, puisque les indications d'application demeureront dans la norme. Le CNC est d'avis que cette obligation d'information proposée donnera lieu à la communication d'informations utiles aux utilisateurs d'états financiers même si des disparités dans la pratique subsistent.

Date d'entrée en vigueur et dispositions transitoires

21. Le CNC prévoit de publier les modifications proposées dans la Partie II du Manuel en mai 2024, et il continuera de permettre l'adoption anticipée des indications d'application supplémentaires sur le traitement comptable des frais ou paiements initiaux non remboursables. D'après les commentaires que le CNC a reçus, les entités ne devraient pas avoir trop de difficulté à préparer les informations requises aux fins de l'obligation proposée. Il propose donc que les modifications s'appliquent pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2025.

© 2023 Normes d'information financière et de certification,
Comptables professionnels agréés du Canada

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

Pour toute question relative à cette autorisation, veuillez écrire à info@frascanada.ca.