

Groupe de discussion sur les IFRS®

Compte rendu de la réunion publique

Le 10 janvier 2018

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 10 JANVIER 2018

[Cryptomonnaies](#)

[IFRS 16 : Paiements fixes et paiements de loyers variables](#)

[IFRS 16 : Paiements de loyers futurs](#)

[IFRS 16 : Taux d'actualisation du preneur](#)

[IFRS 16 : Avantages incitatifs à la location](#)

[IFRS 15 : Modification du prix de transaction](#)

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

[IFRS 9 et IFRS 15 : Interaction entre les champs d'application](#)

[IFRS 9 : Modifications ou échanges de passifs financiers qui ne donnent pas lieu à la décomptabilisation](#)

LE POINT SUR LES DISCUSSIONS ANTÉRIEURES DU GROUPE

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

[IFRS 3 et IAS 39 : Répartition du prix de transaction](#)

AUTRES QUESTIONS

[Forum consultatif sur la normalisation comptable de l'IASB](#)

[Soumission de questions](#)

[Réforme fiscale aux États-Unis](#)

QUESTIONS PRÉSENTÉES ET TRAITÉES LORS DE LA RÉUNION DU 10 JANVIER 2018

Cryptomonnaies

La discussion du Groupe porte sur la comptabilisation des placements en monnaies virtuelles décentralisées (aussi appelées cryptomonnaies). Il existe de nombreux types de cryptomonnaies sur le marché (www.coinmarketcap.com). Il faut tenir compte des conditions de chacun d'entre eux pour déterminer le traitement comptable approprié.

Globalement, les cryptomonnaies sont un moyen d'échange qui diffère des autres monnaies en ce qu'elles n'existent que sous une forme virtuelle. Elles ne sont garanties par aucune marchandise, semblables en cela aux monnaies fiduciaires. Cependant, contrairement à ces dernières, les cryptomonnaies ne sont pas garanties par une banque centrale, un gouvernement ou une autre entité, et elles n'ont pas cours légal au Canada. C'est pourquoi les transactions en monnaie virtuelle sont effectuées par le biais d'un réseau décentralisé pair à pair (ou poste à poste). Les pairs dans ce réseau sont les personnes qui participent aux transactions en monnaie virtuelle, et leurs ordinateurs constituent le réseau. Aucun intermédiaire n'intervient dans ces transactions.

Question 1 : Une cryptomonnaie est-elle un actif?

Voici la définition d'un actif selon le paragraphe 4.4(a) du *Cadre conceptuel de l'information financière* (le « *Cadre conceptuel* ») existant, publié par l'IASB en septembre 2010 :

« Un actif est une ressource contrôlée par l'entité du fait d'événements passés et dont des avantages économiques futurs sont attendus par l'entité. »

Le *Cadre conceptuel* existant précise que l'avantage économique futur représentatif d'un actif est le potentiel qu'a cet actif de contribuer, directement ou indirectement, à des flux de trésorerie et d'équivalents de trésorerie allant à l'entité. La définition englobe des éléments qui ne sont pas comptabilisés en tant qu'actifs parce qu'ils ne satisfont pas aux critères de comptabilisation. L'attente d'avantages économiques futurs, par exemple, doit être suffisamment certaine pour satisfaire aux critères de probabilité énoncés avant qu'un actif ou un passif soit comptabilisé.

Point de vue 1A – Oui, une cryptomonnaie est un actif.

Le paragraphe 4.11 du *Cadre conceptuel* existant précise, entre autres, que « la forme physique n'est pas essentielle à l'existence d'un actif ». Au paragraphe 4.12, on ajoute notamment ceci :

« Bien que la capacité d'une entité à contrôler les avantages soit habituellement le résultat de droits juridiques, un élément peut néanmoins satisfaire à la définition d'un actif même s'il n'y a pas de contrôle juridique. »

Les tenants de ce point de vue sont d'avis que les investisseurs contrôlent leurs placements en cryptomonnaie, puisqu'ils en contrôlent l'utilisation grâce aux rouages d'un registre distribué public.

Point de vue 1B – Non, une cryptomonnaie n'est pas un actif.

Les tenants de ce point de vue considèrent que l'incertitude entourant l'attente des avantages économiques futurs devant aller à l'entité est assez élevée pour que la cryptomonnaie ne soit pas un actif.

Discussion du Groupe

Les membres du Groupe conviennent qu'une cryptomonnaie est un actif (point de vue 1A).

Question 2 : En supposant qu'une cryptomonnaie est un actif, quel est le modèle comptable approprié à appliquer?

Plusieurs modèles comptables pourraient convenir aux cryptomonnaies, chacun ayant ses partisans et ses détracteurs. Les paragraphes qui suivent présentent les sujets de discussion se rapportant à chaque modèle comptable envisagé. Comme il a été mentionné plus haut, la détermination du traitement comptable approprié doit prendre en compte les conditions de chaque type de cryptomonnaie.

Hiérarchie des principes comptables généralement reconnus (PCGR)

Point de vue 2A – La hiérarchie des PCGR permet l'usage du jugement pour développer et appliquer une méthode comptable.

En l'absence d'une IFRS qui s'applique spécifiquement à une transaction, un autre événement ou condition, la direction doit appliquer la hiérarchie des PCGR décrite aux paragraphes 10 à 12 d'IAS 8 *Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs*.

La direction devra faire usage de jugement pour développer et appliquer une méthode comptable permettant d'obtenir des informations pertinentes et fiables. Les états financiers doivent présenter une image fidèle de la situation financière, de la performance financière et des flux de trésorerie de l'entité. Ils doivent aussi traduire la réalité économique des transactions, des autres événements et des conditions et non pas simplement leur forme juridique.

Point de vue 2B – La hiérarchie des PCGR interdit le raisonnement par analogie avec d'autres IFRS ou l'usage du jugement pour déterminer une méthode comptable appropriée (autrement dit, une entité doit d'abord prendre en considération les exigences des IFRS traitant de questions similaires ou liées).

Le paragraphe 11 d'IAS 8 énonce ce qui suit :

- « Pour exercer son jugement comme décrit au paragraphe 10, la direction doit faire référence aux sources suivantes, énumérées par ordre décroissant, et en considérer l'applicabilité :
- (a) les dispositions figurant dans les IFRS traitant de questions similaires et liées; et

- (b) les définitions, les critères de comptabilisation et les concepts d'évaluation des actifs, des passifs, des produits et des charges énoncés dans le *Cadre*. »

Les tenants de ce point de vue sont d'avis que, conformément au paragraphe 11 d'IAS 8, une entité doit prendre en considération les exigences d'IAS 38 *Immobilisations incorporelles*. En effet, une cryptomonnaie n'a pas de substance physique, et les principes comptables exposés dans IAS 38 traitent des actifs non monétaires identifiables sans substance physique.

Immobilisation incorporelle

Point de vue 2C – Une cryptomonnaie est une immobilisation incorporelle.

Les tenants de ce point de vue sont d'avis que soit IAS 38 s'applique, soit la hiérarchie des PCGR renvoie une entité à IAS 38, qui définit un traitement comptable suffisamment pertinent et fiable pour une cryptomonnaie, puisque celle-ci représente un actif sans substance physique. De plus, l'actif est non monétaire parce que 1) il ne s'agit pas d'une monnaie fiduciaire et/ou 2) il ne s'agit pas d'un actif devant être reçu sous la forme d'un nombre d'unités monétaires déterminé ou déterminable, du fait qu'il ne peut pas faire l'objet d'un règlement en monnaie fiduciaire. La notion de monnaie est censée englober les monnaies fiduciaires (c.-à-d. celles ayant cours légal).

Point de vue 2D – Une cryptomonnaie n'est pas une immobilisation incorporelle.

Les tenants de ce point de vue sont d'avis qu'IAS 38 ne s'applique pas, car, bien qu'une cryptomonnaie n'ait pas de substance physique, le résultat comptable de l'application d'IAS 38 n'est pas pertinent. Si IAS 38 était appliquée, une cryptomonnaie serait comptabilisée soit au coût, soit selon le modèle de la réévaluation, c'est-à-dire à la juste valeur à la date de réévaluation, diminuée du cumul des amortissements ultérieurs et du cumul des pertes de valeur ultérieures. Selon le modèle de la réévaluation, seules les pertes de valeur sont comptabilisées en résultat net. Les gains de valeur, eux, sont habituellement pris en compte dans les autres éléments du résultat global.

De plus, selon IAS 38, la réévaluation des immobilisations incorporelles n'est permise que lorsqu'il existe un marché actif sur lequel interviennent des transactions suffisamment volumineuses et fréquentes pour que de l'information sur les prix soit disponible en continu. Il existe plusieurs bourses où s'effectuent des transactions en cryptomonnaie. Toutefois, la volatilité des transactions peut être telle qu'il est impossible d'en établir la valeur de façon fiable.

Par conséquent, les tenants de ce point de vue estiment qu'en raison de la nature même de la cryptomonnaie, la méthode d'évaluation la plus pertinente est celle de la juste valeur par le biais du résultat net.

Actif financier

Point de vue 2E – Une cryptomonnaie est un actif financier.

Les tenants de ce point de vue se reportent à la définition d'un actif financier énoncée au paragraphe 11 d'IAS 32 *Instruments financiers : Présentation*. Ils sont d'avis qu'une cryptomonnaie est une forme de trésorerie virtuelle qui constitue un moyen d'échange permettant à des investisseurs d'acquérir des biens ou des services. Bien qu'une cryptomonnaie ne soit pas une

monnaie fiduciaire et qu'il n'existe pas d'intervenant prêt à convertir le placement en monnaie fiduciaire, ces facteurs ne sont pas considérés comme déterminants.

Point de vue 2F – Une cryptomonnaie n'est pas un actif financier.

Les tenants de ce point de vue se reportent à la définition de la trésorerie énoncée au paragraphe 6 d'IAS 7 *Tableau des flux de trésorerie* pour déterminer si les cryptomonnaies sont considérées comme de la trésorerie. IAS 7 définit la trésorerie de la manière suivante : « La *trésorerie* comprend les fonds en caisse et les dépôts à vue. »

Les tenants de ce point de vue notent qu'un investisseur en cryptomonnaie n'est pas en mesure de demander que son argent lui soit remboursé. Les seuls moyens pour lui de monétiser son placement sont de vendre la cryptomonnaie à un autre investisseur ou de l'utiliser pour acquérir des biens ou des services. Par ailleurs, il ne s'agit pas à proprement parler de fonds en caisse. En outre, mis à part l'effet de l'inflation, le pouvoir d'achat de la trésorerie est stable, alors qu'au contraire, la valeur d'une cryptomonnaie est parfois trop volatile pour être considérée comme de la trésorerie ou un équivalent.

Pour que son placement constitue un actif financier autre que de la trésorerie, il faut qu'un investisseur dispose d'un droit contractuel sur de la trésorerie ou d'autres actifs, ou encore qu'il détienne un contrat devant être réglé en instruments de capitaux propres d'un émetteur. Les tenants de ce point de vue font remarquer qu'une cryptomonnaie n'est pas un instrument de capitaux propres d'un tiers (c.-à-d. qu'il ne s'agit pas d'une participation dans l'actif net d'une entité). De plus, la détention d'une cryptomonnaie ne confère pas à un investisseur un droit contractuel auprès d'une partie connue.

Élément de stocks

Point de vue 2G – Une cryptomonnaie est un élément de stocks.

Les tenants de ce point de vue sont d'avis qu'IAS 2 *Stocks* reconnaît l'existence de stocks non physiques, puisqu'elle admet que les courtiers négociants en marchandises possèdent des stocks. Ils invoquent la pertinence du paragraphe 3(b) d'IAS 2, dans lequel l'évaluation des stocks détenus par les courtiers négociants en marchandises est exclue du champ d'application. Certains d'entre eux estiment que la cryptomonnaie est une marchandise et justifient leur argument en rappelant la définition couramment acceptée d'une marchandise que l'on trouve sur [Investopedia](https://www.investopedia.com) : [TRADUCTION] « bien de base commercialement échangeable contre d'autres marchandises de même type ».

Selon le paragraphe 3(b) d'IAS 2, l'évaluation au coût ne s'applique pas aux courtiers négociants en marchandises (à savoir ceux qui achètent ou vendent des marchandises pour le compte de tiers ou pour leur propre compte et dont les stocks sont essentiellement acquis en vue de leur vente dans un avenir proche et de dégager un bénéfice des fluctuations de prix ou de la marge du courtier négociant en marchandises). Le paragraphe 5 d'IAS 2 indique que ces courtiers négociants en marchandises évaluent leurs stocks à la juste valeur diminuée des coûts de vente. Lorsque ces stocks sont évalués à la juste valeur diminuée des coûts de vente, les variations de juste valeur diminuée des coûts de vente sont comptabilisées en résultat net de la période au cours de laquelle est intervenue la variation.

Point de vue 2H – Une cryptomonnaie n'est pas un élément de stocks.

Les tenants de ce point de vue sont d'avis que les cryptomonnaies n'entrent pas dans le champ d'application d'IAS 2, car elles ne correspondent pas au type d'actif décrit aux paragraphes 3(b) ou 6 de cette norme. Ils estiment que les cryptomonnaies sont des moyens d'échange et qu'elles devraient être exclues du champ d'application d'IAS 2 au même titre que la trésorerie et d'autres instruments financiers.

Immeuble de placement

Point de vue 2I – Une cryptomonnaie peut s'apparenter à un immeuble de placement au sens d'IAS 40 Immeubles de placement.

Les tenants de ce point de vue sont d'avis que la hiérarchie des PCGR permet à une entité de faire usage de jugement pour développer une méthode comptable lorsque aucune norme IFRS ne s'applique spécifiquement ou que l'application d'une norme particulière se traduirait par des états financiers non pertinents.

Les investisseurs en cryptomonnaie détiennent généralement celle-ci en tant que moyen d'échange ou à des fins d'appréciation du capital, ou les deux. Par conséquent, les tenants de ce point de vue s'en remettent à la définition d'un immeuble de placement énoncée au paragraphe 5 d'IAS 40. L'utilisation du modèle de la juste valeur applicable aux immeubles de placement produit une information financière plus pertinente. Dans ce modèle, contrairement à celui de la réévaluation décrit dans IAS 38, les variations de la juste valeur des immeubles de placement sont comptabilisées en résultat net. Les tenants de ce point de vue font également remarquer que d'aucuns, par analogie, assimilent la comptabilisation d'un immeuble de placement à celle de lingots d'or détenus à des fins d'appréciation du capital.

Point de vue 2J – Une cryptomonnaie ne peut pas s'apparenter à un immeuble de placement au sens d'IAS 40 Immeubles de placement, puisqu'un tel traitement n'est ni permis, ni approprié.

Les tenants de ce point de vue estiment qu'en raison de la définition d'un immeuble de placement, le champ d'application d'IAS 40 se limite aux biens immobiliers (c.-à-d. les terrains et bâtiments).

Discussion du Groupe

Le Groupe discute de l'applicabilité des modèles comptables décrits ci-dessus. Les membres du Groupe pensent qu'une entité doit d'abord déterminer si la cryptomonnaie qu'elle détient entre dans le champ d'application d'une norme IFRS existante, avant de considérer la hiérarchie des PCGR.

Certains membres du Groupe reconnaissent qu'IAS 38 semble être la norme la plus applicable, puisqu'elle traite des actifs sans substance physique. Toutefois, plusieurs rappellent que le modèle de la réévaluation appliqué aux immobilisations incorporelles ne produit pas un résultat comptable aussi parlant pour les utilisateurs que celui de l'évaluation à la juste valeur par le biais du résultat net. Un membre du Groupe fait remarquer que le paragraphe 7 d'IAS 38 précise notamment ceci : « Des exclusions du champ d'application d'une norme peuvent survenir si certaines activités ou transactions sont si spécialisées qu'elles donnent lieu à des questions comptables pouvant nécessiter un traitement différent. »

Le Groupe discute du modèle de l'évaluation à la juste valeur par le biais du résultat net décrit dans la norme sur les instruments financiers. L'application de la définition d'un actif financier à une cryptomonnaie pose cependant des difficultés, car il n'existe pas d'accord contractuel identifiable conclu avec une tierce partie. La seule façon de monétiser l'actif est d'acheter des biens ou des services, ou de vendre la participation dans la cryptomonnaie à une tierce partie. Sous cet angle, une cryptomonnaie s'apparente à des lingots d'or, lesquels ne sont pas des instruments financiers. Un membre du Groupe soulève la question de savoir si un modèle fondé sur le coût diminué de la dépréciation, accompagné d'informations pertinentes, procure des informations plus significatives, puisque le cours de certaines cryptomonnaies sur le marché est très volatil.

Le Groupe se demande ensuite si les cryptomonnaies constituent de la trésorerie. La discussion porte sur la question de savoir si une cryptomonnaie peut être vue comme un moyen d'échange. Quoique le terme « moyen d'échange » ne soit pas défini dans les normes IFRS, le Groupe discute de la notion d'acceptation généralisée et fait observer qu'il est difficile de comparer les cryptomonnaies aux produits de trésorerie ou d'équivalents de trésorerie existant actuellement sur le marché. Un membre du Groupe est d'avis qu'il faudrait aussi déterminer s'il est possible qu'une cryptomonnaie soit un jour considérée comme une monnaie fonctionnelle lors de la préparation d'états financiers.

Un membre du Groupe fait part de ses réflexions sur les modèles décrits dans IAS 2 et IAS 40. Si l'entité est un courtier négociant en cryptomonnaies, le modèle décrit dans IAS 2 peut convenir et permettre l'utilisation d'une évaluation à la juste valeur diminuée des coûts de vente. Toutefois, le modèle décrit dans IAS 40 s'applique difficilement, étant donné que cette norme vise des actifs physiques.

Les représentants des Autorités canadiennes en valeurs mobilières (ACVM) font remarquer que les transactions impliquant des cryptomonnaies se font plus nombreuses sur le marché. La publication de l'Avis 46-307 du personnel des ACVM intitulé [Les émissions de cryptomonnaies](#) vise à aider les émetteurs assujettis à déterminer si les cryptomonnaies émises sont des titres au sens des lois sur les valeurs mobilières. Bien que la définition que donnent ces dernières d'un titre diffère de la définition d'un instrument financier selon IAS 32 *Instruments financiers : Présentation*, la consultation des indications contenues dans l'Avis peut compléter l'analyse effectuée par une entité concernant la comptabilisation des cryptomonnaies. Dans le cadre de son analyse, une entité devrait aussi considérer s'il y a un marché actif pour la cryptomonnaie qu'elle détient. De plus, l'entité devrait clairement indiquer les jugements portés pour en arriver à un traitement comptable particulier.

Le Groupe fait remarquer que l'élaboration des normes IFRS a précédé l'apparition des cryptomonnaies. Il est donc difficile de communiquer, au sujet d'une cryptomonnaie, des informations financières qui soient pertinentes et présentent une image fidèle dans les limites existantes des normes IFRS, du fait des défis que présentent les différents modèles comptables. Le Groupe recommande que cette question soit examinée avec le CNC afin de déterminer s'il y a lieu de la soumettre à l'IASB ou à l'IFRS Interpretations Committee.

Les permanents de l'IASB présents lors de la discussion du Groupe indiquent que l'IASB surveille activement les développements dans ce domaine.

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

IFRS 16 : Paiements fixes et paiements de loyers variables

Le preneur doit procéder à une évaluation initiale de l'obligation locative à la valeur actualisée des paiements de loyers. Les types de paiements de loyers pris en compte dans l'évaluation de l'obligation locative sont indiqués au paragraphe 27 d'IFRS 16 *Contrats de location* :

- (a) les paiements fixes (y compris en substance), déduction faite des avantages incitatifs à la location à recevoir;
- (b) les paiements de loyers variables qui sont fonction d'un indice ou d'un taux;
- (c) les sommes que le preneur s'attend à devoir payer au bailleur au titre de garanties de valeur résiduelle;
- (d) le prix d'exercice de l'option d'achat que le preneur a la certitude raisonnable d'exercer;
- (e) les pénalités exigées en cas de résiliation du contrat de location, si la durée du contrat de location reflète l'exercice par le preneur de l'option de résiliation du contrat de location.

Selon le paragraphe B42 d'IFRS 16, les paiements de loyers fixes en substance sont « des paiements qui, même si leur forme comporte une variabilité, sont, en substance, inévitables ». En voici des exemples :

- (a) Les paiements sont structurés comme des paiements de loyers variables, mais ils ne le sont pas véritablement, car les clauses leur donnant un caractère variable ne correspondent à aucune réalité économique;
- (b) Il y a plus d'une série de paiements que le preneur pourrait effectuer, mais une seule de ces séries est réaliste. Ce sont les paiements de cette série que le preneur doit considérer comme les paiements de loyers;
- (c) Il y a plus d'une série de paiements réaliste que le preneur pourrait effectuer et 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.

Les paiements de loyers variables qui sont fonction du rendement ou de l'utilisation futurs du bien sous-jacent sont exclus de l'évaluation de l'obligation locative.

Le Groupe discute de trois mises en situation pour mettre en lumière certains des principes et des indications d'application d'IFRS 16 servant à déterminer quels paiements de loyers doivent être inclus dans l'évaluation initiale de l'obligation locative ou en être exclus.

Mise en situation 1

- Une entité possède une mine dont la production commerciale commence. Elle conclut un contrat de location visant la quasi-totalité de l'équipement d'extraction et de broyage essentiel à ses activités. Le contrat est d'une durée de 20 ans, ce qui correspond à la durée de vie estimée de la mine.

- Les paiements de loyers sont établis en fonction de l'extraction minière réalisée, à hauteur de 50 \$ par unité de produit d'origine minérale. Il n'y a pas de paiement minimal. Selon le plan de mine, l'entité prévoit que l'extraction minière réalisée sera d'au moins 100 000 unités par année.
- L'entité a déterminé que le contrat contient un contrat de location et ne comprend aucune composante non locative.

Question 1 : L'analyse qui suit est-elle appropriée pour déterminer les paiements de loyers qui devraient être exclus de l'évaluation initiale de l'obligation locative?

Analyse

Bien que l'entité soit en mesure d'estimer les paiements de loyers minimaux qu'elle versera sur la durée du contrat de location, les paiements de loyers ne sont liés qu'à l'utilisation du bien sous-jacent. Si l'entité ne réalise aucune extraction minière, le paiement de loyer minimal sera nul.

Les paiements de loyers sont véritablement variables et le resteront jusqu'à la fin du contrat de location. Par conséquent, l'entité comptabilisera ses paiements de loyers en charges dans le résultat net lorsqu'une extraction minière sera réalisée.

Discussion du Groupe

Les membres du Groupe sont d'accord avec l'analyse ci-dessus.

Mise en situation 2

- Les faits et circonstances sont les mêmes que ceux exposés dans la mise en situation 1, sauf que le contrat prévoit un paiement annuel fixe minimal de 500 000 \$ plutôt que des loyers variables fondés sur l'extraction réalisée. De plus, si l'extraction réalisée est supérieure à 10 000 unités par année, le paiement annuel sera relevé à 5 millions de dollars, et si elle est supérieure à 125 000 unités par année, le paiement annuel s'élèvera à 6 millions de dollars.
- Selon le plan de mine de l'entité, l'extraction minière réalisée devrait être d'au moins 100 000 unités par année (c.-à-d. qu'il est très improbable qu'elle soit inférieure à 10 000 unités par année). Il n'est cependant pas certain qu'elle sera supérieure à 125 000 unités par année.

Question 2 : Quel montant devrait être inclus dans l'évaluation initiale de l'obligation locative?

Point de vue 2A – Le montant des paiements de loyers annuels inclus dans l'obligation locative devrait être de 500 000 \$.

Les tenants de ce point de vue font remarquer que les paiements de loyers excédant le montant de 500 000 \$ par année sont considérés comme des paiements de loyers variables. Ils devraient être exclus de l'évaluation de l'obligation locative parce qu'ils sont fonction de l'utilisation et du rendement du bien sous-jacent.

Par conséquent, l'entité évaluera l'obligation locative sur la base de paiements annuels de 500 000 \$. Lors des exercices où l'extraction réalisée excédera les montants stipulés, elle comptabilisera des paiements additionnels de 4,5 ou de 5,5 millions de dollars en résultat net.

Point de vue 2B – Le montant des paiements de loyers annuels inclus dans l’obligation locative devrait être de 5 millions de dollars.

Les tenants de ce point de vue s’en remettent aux indications du paragraphe B42(b) d’IFRS 16. Bien qu’il y ait plus d’une série de paiements possible, l’entité détermine qu’un paiement de 500 000 \$ seulement n’est pas réaliste et que, par conséquent, l’évaluation de l’obligation locative ne doit pas reposer sur cette série.

En outre, comme il y a plus d’une série de paiements réaliste, l’entité doit considérer que ce sont les paiements de la série dont la valeur est la moindre qui constituent les paiements de loyers, conformément au paragraphe B42(c) d’IFRS 16. L’évaluation de l’obligation locative reposera donc sur des paiements annuels de 5 millions de dollars.

Discussion du Groupe

Les membres du Groupe soutiennent le point de vue 2A, parce que les paiements de loyers excédant le montant de 500 000 \$ comportent quand même une certaine variabilité puisqu’ils sont fonction uniquement de l’utilisation du bien sous-jacent.

L’un des membres du Groupe fait remarquer que, même s’il y a un nombre limité de séries de paiements possibles dans la mise en situation 2, les paiements de loyers excédant le montant de 500 000 \$ comportent quand même une certaine variabilité. Pour que les indications relatives aux paiements fixes en substance s’appliquent dans ce cas, il faudrait que l’entité soit en mesure d’expliquer en quoi les deux mises en situation diffèrent.

Mise en situation 3

- Les faits et circonstances sont les mêmes que ceux exposés dans la mise en situation 1, sauf que, au lieu de loyers variables fondés sur l’extraction réalisée, la structure des paiements de loyers est la suivante :
 - a) Les paiements mensuels initiaux sont fixés à 300 000 \$;
 - b) Les paiements mensuels seront portés à 400 000 \$ lorsque l’entité aura réalisé une extraction minière de 120 000 unités pour la période de douze mois précédente, et ils resteront fixés à ce niveau pour le reste de la durée du contrat de location.
- Le contrat de location stipule aussi que les paiements de loyers mensuels (de 300 000 \$ ou de 400 000 \$) augmenteront chaque année en fonction de la hausse de l’indice des prix à la consommation (IPC) applicable.
- L’entité, 30 mois après la date de début du contrat de location, atteint pour la première fois une extraction minière réalisée de 120 000 unités.

Question 3 : L’analyse qui suit est-elle appropriée pour procéder à l’évaluation initiale et à la réévaluation ultérieure de l’obligation locative?

Analyse

Selon le paragraphe 27(b) d’IFRS 16, les paiements de loyers variables qui sont fonction d’un indice ou d’un taux doivent être pris en compte dans l’évaluation initiale de l’obligation locative.

Dans cet exemple, le paiement mensuel de 300 000 \$ est fonction d'un indice. L'entité utiliserait donc l'IPC en vigueur à la date de début du contrat de location (c.-à-d. sans tenir compte de hausses futures de l'IPC).

Le montant mensuel additionnel de 100 000 \$ varie en fonction du même indice, mais il dépend initialement de l'utilisation ou du rendement du bien sous-jacent. En raison de sa variabilité, ce montant ne devrait pas être pris en compte dans l'évaluation initiale de l'obligation locative.

La variabilité est résolue au 30^e mois, alors que l'extraction minière réalisée des 12 mois précédents excède pour la première fois les 120 000 unités. Au 30^e mois, l'entité réévaluera l'obligation locative en fonction d'un paiement de loyer mensuel de 400 000 \$ pour la durée restante du contrat de location, ajusté au besoin pour tenir compte des variations de l'IPC depuis le début du contrat de location.

Les autres variations ultérieures des paiements de loyers par suite de nouvelles variations de l'IPC seront comptabilisées à titre d'ajustements de l'obligation locative, au fur et à mesure qu'elles prendront effet.

Discussion du Groupe

Les membres du Groupe sont d'accord avec l'analyse selon laquelle les paiements de loyers mensuels de 300 000 \$ doivent être pris en compte dans l'évaluation initiale de l'obligation locative. Au 30^e mois, l'entité réévaluera l'obligation locative en fonction de paiements de loyers mensuels de 400 000 \$, parce que la variabilité sera résolue.

En ce qui concerne l'IPC, l'entité doit réévaluer l'obligation locative seulement lorsque le montant des paiements de loyers change par suite d'une variation de l'IPC, en conservant le même taux d'actualisation. La même méthode est appliquée si les paiements de loyers sont fonction d'un taux d'intérêt tel que le taux interbancaire offert à Londres (TIOL), sauf que l'entité utilise alors un taux d'actualisation révisé qui reflète les variations de taux d'intérêt conformément au paragraphe 43 d'IFRS 16.

Dans l'ensemble, la discussion du Groupe sur les trois mises en situation permet d'attirer l'attention sur les principes qui sous-tendent les dispositions d'IFRS 16 concernant les paiements de loyers fixes et variables. 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 : Paiements de loyers futurs

IFRS 16 *Contrats de location* définit la durée du contrat de location de la manière suivante :

« Durée non résiliable pendant laquelle le preneur a le droit d'utiliser le bien sous-jacent, à laquelle s'ajoutent les intervalles visés par :

- (a) toute option de prolongation du contrat de location que le preneur a la certitude raisonnable d'exercer;

- (b) toute option de résiliation du contrat de location que le preneur a la certitude raisonnable de ne pas exercer. »

Le paragraphe 19 d'IFRS 16 précise que « [p]our apprécier si le preneur a la certitude raisonnable d'exercer une option de prolongation du contrat de location ou de ne pas exercer une option de résiliation du contrat de location, l'entité doit tenir compte de tous les faits et circonstances pertinents faisant que le preneur a un avantage économique à exercer l'option de prolongation ou à ne pas exercer l'option de résiliation, comme l'expliquent les paragraphes B37 à B40 ».

Mise en situation 1

Une entité doit obtenir l'approbation de son conseil d'administration avant d'exercer les options de renouvellement d'un contrat de location. D'ordinaire, cette approbation est accordée au plus tôt trois mois avant la date de renouvellement.

Question 1 : Comment l'entité devrait-elle tenir compte de facteurs indépendants de la volonté de la direction pour déterminer si elle a la certitude raisonnable d'exercer l'option de renouvellement du contrat de location ?

Point de vue 1A – La durée du contrat de location devrait exclure l'option de renouvellement tant que l'approbation du conseil n'a pas été obtenue.

L'entité exerce son jugement pour déterminer le poids attribué à chaque facteur pris en compte. Si l'approbation du conseil est considérée comme un facteur clé de la décision de renouveler ou non le contrat de location, il est possible qu'aucune option de renouvellement ne puisse être prise en compte dans la durée du contrat de location à la date de début. Le fait que le conseil ait par le passé refusé le renouvellement de contrats de location ou pris des décisions à ce sujet en tenant compte d'informations dont l'entité ne disposait pas à la date de début du contrat de location viendrait étayer encore ce point de vue.

Selon ce point de vue, la durée du contrat de location lors de la comptabilisation initiale fait abstraction de toute option de renouvellement. Lorsque, par la suite, des options de renouvellement sont approuvées par le conseil, une réévaluation de la durée du contrat de location est effectuée, et l'obligation locative est réévaluée en fonction de ce changement.

Point de vue 1B – La durée du contrat de location devrait inclure l'option de renouvellement si d'autres facteurs démontrent que l'entité a la certitude raisonnable d'exercer une telle option.

Les tenants de ce point de vue font remarquer qu'il n'existe pas de facteur unique déterminant pour l'évaluation de la durée du contrat de location. Pour prendre sa décision, l'entité devrait tenir compte de tous les facteurs pertinents disponibles.

L'approbation du conseil peut être considérée comme la dernière étape du processus de renouvellement du contrat de location, étape qui dépend de la volonté de l'entité. Afin d'arriver à un compromis entre la rapidité de diffusion de l'information financière et la fiabilité des informations présentées, il serait judicieux que l'entité passe en revue tous les renseignements pertinents et disponibles dont le conseil tiendra compte. L'évaluation à des fins comptables devrait reposer sur ces renseignements et ne pas tenir compte de l'éventuelle approbation du conseil.

L'entité devrait prendre en compte les facteurs décrits au paragraphe B37 d'IFRS 16 lorsqu'elle détermine si elle a la certitude raisonnable d'exercer l'option de renouvellement. Si une option de renouvellement initialement prise en compte dans la durée du contrat de location est rejetée par la suite, une réévaluation de l'obligation locative doit être effectuée au moment où la décision est prise de rejeter l'option.

Discussion du Groupe

Un membre du Groupe fait remarquer que la nécessité pour l'entité d'obtenir l'approbation du conseil est un facteur méritant considération. Un autre membre du Groupe avance que l'approbation du renouvellement du contrat de location par le conseil constitue la dernière étape du processus, après considération de tous les facteurs économiques pris en compte par les membres de l'entité, quels qu'ils soient. Par conséquent, il n'est pas pertinent de savoir c'est la direction ou le conseil qui a l'autorité de prendre la décision, puisque l'on s'attend à ce que les deux agissent au mieux des intérêts économiques de l'entité.

Les membres du Groupe conviennent que la durée du contrat de location doit tenir compte de l'option de renouvellement si d'autres facteurs montrent que l'entité a la certitude raisonnable d'exercer cette option (point de vue 1B).

Mise en situation 2

Une entité a la certitude raisonnable d'exercer l'option de renouvellement prévue dans un contrat de location. L'option de renouvellement ne précise pas le montant des paiements, mais stipule qu'ils doivent être aux taux du marché.

Question 2 : Comment l'entité devrait-elle évaluer l'obligation locative lorsque les paiements de loyers futurs après le renouvellement ne sont pas connus avant une date ultérieure?

Point de vue 2A – L'option de renouvellement ne devrait pas être prise en compte lors de la comptabilisation initiale du contrat de location.

Les tenants de ce point de vue notent que l'estimation des paiements de loyers futurs en cas de renouvellement est assujettie à une incertitude de mesure importante. Dans certains secteurs d'activité où les conditions du marché évoluent rapidement, il peut être difficile de fonder l'estimation des paiements de loyers futurs sur des taux historiques. La prise en compte d'une telle estimation réduirait la qualité de l'information financière présentée.

Les paiements de loyers futurs contiennent un élément de variabilité et peuvent être conditionnels à des facteurs inconnus de l'entité à la date de début du contrat de location. Le paragraphe 27 d'IFRS 16 n'exige la prise en compte de paiements de loyers variables dans l'évaluation de l'obligation locative que si ces paiements sont fonction d'un indice ou d'un taux.

Les tenants de ce point de vue invoquent également le paragraphe 4.16 du *Cadre conceptuel de l'information financière* existant publié par l'IASB en septembre 2010, selon lequel la décision d'acquérir des actifs à l'avenir ne donne pas lieu à une obligation actuelle, à moins qu'un accord irrévocable ait été conclu. Ce paragraphe laisse entendre que, lorsque l'option de renouvellement

n'a pas encore été exercée ou communiquée, il n'existe aucune obligation juridique ou implicite. Il n'existe donc pas de fait générateur d'obligation qui créerait un passif.

Point de vue 2B – L'option de renouvellement devrait être prise en compte dans la durée du contrat de location au même taux que le contrat de location précédant immédiatement le renouvellement.

Les tenants de ce point de vue font remarquer que la détermination de la certitude raisonnable d'exercer une option de renouvellement peut être considérée comme la reconnaissance d'une obligation actuelle. L'un des principes fondamentaux d'IAS 8 *Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs* est que l'incertitude est inhérente aux décisions des entités. Cette norme permet donc le recours à des estimations et au jugement de la direction dans de nombreux aspects des états financiers.

Lorsqu'une option de renouvellement est prise en compte dans la durée du contrat de location, il est probable que le taux, au renouvellement, sera égal ou supérieur au taux du contrat de location précédent dans une économie inflationniste. En l'absence d'informations contraires, l'entité devrait estimer les paiements de loyers dans le cadre d'un renouvellement au taux actuellement payé, car il s'agit d'une estimation fiable des sorties de trésorerie futures minimales. Si le taux réel au renouvellement est différent, l'obligation locative sera réévaluée pour tenir compte de cette variation.

Point de vue 2C – L'option de renouvellement devrait être prise en compte dans la durée du contrat de location et ajustée pour refléter l'augmentation des paiements de loyers futurs.

Les tenants de ce point de vue font remarquer que l'entité peut être en mesure d'atteindre une plus grande précision si elle apporte des ajustements raisonnables au taux de location de base aux fins de son estimation des paiements de loyers futurs. Si les loyers d'un emplacement donné ou d'un emplacement doté de caractéristiques similaires ont augmenté par le passé, il est irréaliste de présumer que le taux de location actuel ne changera pas. La comparaison du taux de location par rapport aux taux de marché actuels, les tendances du marché de l'immobilier et d'autres informations auxquelles l'entité a accès peuvent aussi amener à conclure que le taux actuel ne représente pas la meilleure estimation des sorties de trésorerie futures.

Comme l'indique le paragraphe 33 d'IAS 8, le recours à des estimations raisonnables est une part essentielle de la préparation des états financiers et ne met pas en cause leur fiabilité. Par conséquent, l'entité devrait tenir compte de toutes les informations pertinentes à sa disposition, sous réserve de la contrainte du coût, pour déterminer quel ajustement appliquer aux paiements de loyers futurs.

Discussion du Groupe

Le Groupe discute des considérations économiques qui pourraient influencer sur la probabilité que l'entité renouvelle le contrat de location, à savoir, notamment, le coût de relocalisation, la perte de clients et la perte d'infrastructures existantes. Le Groupe est d'avis que, lorsque l'entité a la certitude raisonnable de renouveler le contrat de location, compte tenu de tous les facteurs

économiques indiqués dans la mise en situation, l'option de renouvellement devrait être prise en compte dans la durée du contrat de location (à l'encontre du point de vue 2A).

Certains membres du Groupe sont d'avis que, lors de l'évaluation des paiements de loyers futurs, il faut inclure la durée du renouvellement dans la durée du contrat de location, au même taux que le contrat de location précédant immédiatement le renouvellement (point de vue 2B). L'ajustement du taux pour tenir compte de l'accroissement des paiements de loyers futurs ne serait pas conforme aux indications (point de vue 2C).

Un membre du Groupe insiste sur le fait que l'évaluation de l'obligation locative peut être difficile et demander beaucoup d'efforts, surtout pour les entités qui concluent un grand nombre de contrats de location.

La discussion du Groupe permet d'attirer l'attention sur la prise en compte des options de renouvellement lors de la détermination des paiements de loyers futurs. Aucune autre mesure n'est recommandée au CNC.

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

IFRS 16 : Taux d'actualisation du preneur

Le preneur doit procéder à une évaluation initiale de l'obligation locative à la valeur actualisée des paiements de loyers. Le paragraphe 26 d'IFRS 16 *Contrats de location* stipule notamment ce qui suit :

« La valeur actualisée des paiements de loyers doit être calculée à l'aide du taux d'intérêt implicite du contrat de location s'il est possible de déterminer facilement ce taux. Sinon, le preneur doit utiliser son taux d'emprunt marginal. »

Le taux d'emprunt marginal du preneur est défini de la manière suivante :

« Taux d'intérêt que le preneur aurait à payer pour emprunter, pour une durée et avec une garantie similaires, les fonds nécessaires pour se procurer un bien de valeur similaire à l'actif au titre du droit d'utilisation dans un environnement économique similaire. »

Les paragraphes BC160 à BC162 de la Base des conclusions d'IFRS 16 donnent davantage d'indications sur le taux d'actualisation du preneur.

Mise en situation 1

- L'entité A est une entreprise en démarrage qui n'a jamais emprunté de fonds pour financer ses activités, sauf sous forme de débentures convertibles. Le taux d'intérêt utilisé pour déterminer la juste valeur initiale de l'instrument d'emprunt hôte s'est établi entre 15 % et 30 %, selon la durée des débentures et la question de savoir si elles sont garanties ou non.
- Le 1^{er} janvier 2019, l'entité A conclut un contrat de cinq ans visant la location de bureaux dans un vaste immeuble comprenant de nombreux locataires. Le contrat de location est assorti d'une option de prolongation de deux ans que, à la date de début du contrat de location, l'entité A n'a pas la certitude raisonnable d'exercer. Les montants potentiels à comptabiliser à l'égard de

l'actif au titre du droit d'utilisation et de l'obligation locative sont importants pour l'entité A. Il n'est pas possible pour l'entité A de déterminer facilement le taux d'intérêt implicite du contrat de location.

- Le 1^{er} janvier 2023, par suite d'un changement dans les faits et circonstances, l'entité A détermine qu'elle a maintenant la certitude raisonnable d'exercer l'option de prolongation.

Question 1 : Comment l'entité A devrait-elle déterminer son taux d'emprunt marginal à la date de début du contrat de location?

Analyse

Le paragraphe 26 d'IFRS 16 est clair à ce sujet : le preneur doit utiliser son taux d'emprunt marginal s'il n'est pas possible de déterminer facilement le taux d'intérêt implicite du contrat de location. Cette exigence s'applique à l'entité A même s'il y a d'autres entités qui louent des bureaux dans le même immeuble et qui utilisent un taux d'actualisation inférieur.

Pour déterminer son taux d'emprunt marginal, l'entité A doit tenir compte de sa solvabilité, de la durée du contrat de location, de la nature et de la qualité de la garantie fournie et du contexte économique dans lequel elle exerce ses activités et loue les bureaux. Cette approche ne signifie pas nécessairement que le taux d'actualisation de l'entité A sera le même que celui de l'instrument d'emprunt hôte de ses débentures convertibles. Il faut en effet tenir compte de l'ensemble des faits et circonstances, y compris l'existence d'une garantie sur le bien sous-jacent. L'analyse peut faire en sorte que le taux d'actualisation attribuable à l'obligation locative soit inférieur à celui d'un instrument d'emprunt convertible du même montant.

L'analyse ci-dessus s'appliquerait également à une entité en démarrage qui n'a jamais emprunté de fonds auparavant et qui a toujours financé ses activités au moyen des capitaux propres qu'elle a mobilisés.

Discussion du Groupe

Les membres du Groupe sont d'accord avec l'analyse ci-dessus.

Le Groupe discute plus en profondeur afin de déterminer si des taux de location de biens immobiliers facilement observables sur le marché pourraient être utilisés comme valeur approximative du taux d'emprunt marginal. Certains membres du Groupe font remarquer que les taux de location du marché ne reflètent pas nécessairement le risque de crédit propre au preneur qui est inhérent au contrat de location spécifique du preneur. Le risque de crédit propre au preneur doit être reflété dans la détermination de son taux d'emprunt marginal pour le contrat de location en question. Par conséquent, le risque de crédit propre au preneur qui est inhérent au contrat de location spécifique du preneur influera sur l'évaluation de l'obligation locative, peu importe si le taux d'actualisation est fondé sur le taux de location implicite du bailleur ou sur le taux d'emprunt marginal du preneur.

Le Groupe fait également remarquer que les efforts nécessaires pour déterminer le taux d'emprunt marginal pourraient être considérables, surtout pour les entités ayant un important portefeuille de contrats de location.

Question 2 : Quel taux d'actualisation l'entité A devrait-elle utiliser lorsqu'elle exerce une option de renouvellement qui n'a pas été préalablement prise en compte dans la durée du contrat de location ?

Analyse

Selon le paragraphe 40(a) d'IFRS 16, le preneur doit réévaluer l'obligation locative en actualisant les paiements de loyers révisés au moyen d'un taux d'actualisation révisé s'il y a un changement dans la durée du contrat de location.

Le paragraphe 41 d'IFRS 16 il indique ce qui suit :

« Aux fins de l'application du paragraphe 40, le preneur doit utiliser comme taux d'actualisation révisé le taux d'intérêt implicite du contrat de location pour la durée restante s'il est possible de déterminer facilement ce taux, sinon le preneur doit utiliser son taux d'emprunt marginal à la date de la nouvelle appréciation. »

Par conséquent, le 1^{er} janvier 2023, l'entité A estimera son taux d'emprunt marginal pour les trois années restantes du contrat de location selon l'approche décrite à la question 1, sauf qu'elle tiendra compte des nouveaux faits et circonstances, le cas échéant, survenus depuis la signature du contrat de location initial.

Discussion du Groupe

Les membres du Groupe sont d'accord avec l'analyse ci-dessus.

Mise en situation 2

- Les faits et circonstances sont les mêmes que ceux exposés dans la mise en situation 1, sauf que l'entité A conclut le contrat de location le 1^{er} janvier 2018 et adopte IFRS 16 le 1^{er} janvier 2019.
- De plus, le contrat de location est conclu avec une autre entité d'un groupe apparenté, selon les conditions du marché. L'entité A est en mesure de déterminer le taux d'intérêt implicite du contrat de location.

Question 3 : Lorsqu'une entité applique le paragraphe C8(a) d'IFRS 16, a-t-elle le choix d'utiliser soit son taux d'emprunt marginal, soit le taux d'intérêt implicite du contrat de location ?

Lorsqu'une entité choisit d'appliquer IFRS 16 de manière rétrospective et de comptabiliser l'effet cumulatif de l'application initiale de la norme à la date de première application, le paragraphe C8(a) d'IFRS 16 s'applique. Ce paragraphe stipule que le preneur doit comptabiliser l'obligation locative à la date d'application et l'évaluer à l'aide de son taux d'emprunt marginal à cette date. Il ne précise pas si l'entité peut utiliser le taux d'intérêt implicite du contrat de location.

Voici les deux points de vue avancés :

- *Point de vue 3A – Non, le preneur doit utiliser son taux d'emprunt marginal.*
- *Point de vue 3B – Oui, l'entité peut choisir d'utiliser soit son taux d'emprunt marginal, soit le taux d'intérêt implicite du contrat de location.*

Discussion du Groupe

Les membres du Groupe sont d'avis que le preneur doit utiliser son taux d'emprunt marginal (point de vue 3A). Le paragraphe C8(a) d'IFRS 16 n'est applicable que lorsque l'entité choisit d'appliquer la norme de manière rétrospective conformément au paragraphe C5(b) d'IFRS 16. Les dispositions transitoires prévoient une mesure de simplification permettant d'éviter la difficulté de déterminer le taux d'intérêt implicite du contrat de location, et impliqueraient l'utilisation de connaissances acquises a posteriori.

Question 4 : Lorsqu'une entité applique le paragraphe C8(a) d'IFRS 16, le taux d'intérêt utilisé devrait-il refléter la durée initiale du contrat de location ou sa durée restante, à la date de première application?

Le paragraphe C8(a) d'IFRS 16 ne précise pas si le taux d'intérêt utilisé doit refléter la durée initiale du contrat de location ou sa durée restante.

Voici les deux points de vue avancés :

- *Point de vue 4A – Le taux d'actualisation devrait refléter la durée restante du contrat de location.*
- *Point de vue 4B – L'entité a un choix de méthode comptable, qu'elle doit appliquer de façon uniforme à la date de première application d'IFRS 16 et qui lui permet d'utiliser un taux d'actualisation reflétant soit la durée restante du contrat de location, soit sa durée initiale.*

Discussion du Groupe

Les membres du Groupe conviennent que les dispositions transitoires d'IFRS 16 ne précisent pas si le taux d'intérêt doit refléter la durée initiale du contrat de location ou sa durée restante à la date de première application selon le paragraphe C8(a) de la norme. Un membre du Groupe fait remarquer que l'entité pourrait effectuer un choix de méthode comptable en la matière, ce qui semble conforme à l'interprétation des PCGR américains par l'un des cabinets comptables américains (point de vue 4B).

Néanmoins, la plupart des membres du Groupe sont d'avis que les dispositions transitoires visent à atténuer les difficultés de mise en pratique, en permettant notamment l'utilisation de connaissances a posteriori. Il serait donc cohérent et pratique que le taux d'actualisation reflète la durée restante du contrat de location à la date de la première application (point de vue 4A).

Un membre du Groupe clarifie que, si la durée initiale du contrat de location est utilisée, le taux d'actualisation doit refléter les conditions du marché à la date de la première application.

Dans l'ensemble, l'analyse du Groupe attire l'attention sur la détermination du taux d'actualisation du preneur lors de l'évaluation de l'obligation locative. 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 : Avantages incitatifs à la location

Les avantages incitatifs à la location peuvent revêtir de nombreuses formes. Ils sont définis de la manière suivante dans l'annexe A d'IFRS 16 *Contrats de location* : « Paiements que le bailleur fait au preneur dans le cadre d'un contrat de location ou encore remboursement ou prise en charge de coûts du preneur par le bailleur. »

Selon le paragraphe 24(b) d'IFRS 16, le coût de l'actif au titre du droit d'utilisation doit comprendre, « le cas échéant, les paiements de loyers versés à la date de début ou avant cette date, déduction faite des avantages incitatifs à la location reçus ».

Toutefois, le dernier paragraphe de la partie 1 de l'exemple illustratif 13 d'IFRS 16 énonce ce qui suit :

« Preneur comptabilise le remboursement des améliorations locatives obtenu auprès de Bailleur en appliquant les autres normes pertinentes, et non pas en tant qu'avantages incitatifs à la location en application d'IFRS 16. En effet, les coûts engagés par Preneur au titre des améliorations locatives ne sont pas inclus dans le coût de l'actif au titre du droit d'utilisation. »

Question : Tous les avantages incitatifs à la location, y compris les améliorations locatives, sont-ils déduits de l'actif au titre du droit d'utilisation lors de la comptabilisation initiale?

Point de vue A – Tous les avantages incitatifs à la location, y compris les améliorations locatives, sont déduits de l'actif au titre du droit d'utilisation lors de la comptabilisation initiale.

Les tenants de ce point de vue considèrent que tous les avantages consentis pour la négociation ou le renouvellement d'un contrat de location devraient être comptabilisés comme étant constitutifs de la contrepartie acceptée pour l'utilisation de l'actif loué, quelles que soient la nature, la forme et la date de paiement de ces avantages.

Le paragraphe 24(b) d'IFRS 16 et la définition des avantages incitatifs à la location soutiennent clairement l'idée selon laquelle tous les avantages incitatifs à la location, peu importe leur forme et leur nature, doivent être déduits du coût de l'actif au titre du droit d'utilisation lors de la comptabilisation initiale. Ces avantages incitatifs comprennent les améliorations locatives, puisque les indications faisant autorité d'IFRS 16 ne font pas une distinction explicite entre les améliorations locatives et les autres avantages incitatifs à la location. L'exemple illustratif accompagne IFRS 16, mais n'en fait pas partie intégrante.

Point de vue B – Les avantages incitatifs à la location ayant trait au remboursement d'améliorations locatives ou d'autres coûts qui sont visés par d'autres normes IFRS sont comptabilisés conformément à ces autres normes. Tous les autres avantages incitatifs à la location sont déduits de l'actif au titre du droit d'utilisation lors de la comptabilisation initiale.

Les tenants de ce point de vue considèrent que l'exemple illustratif 13 d'IFRS 16 est pertinent du fait qu'il crée une distinction entre les améliorations locatives et les autres avantages incitatifs à la location.

De plus, les indications fournies dans cet exemple illustratif sont semblables à celles de l'interprétation SIC-15 *Avantages dans les contrats de location simple*. Le paragraphe 6 de SIC-15 stipule ceci : « Des coûts engagés par le locataire, incluant les coûts liés à une location préexistante (par exemple, des coûts au titre de la résiliation, de la relocalisation ou des agencements ou aménagements des locaux loués), doivent être comptabilisés par le locataire selon les normes applicables pour ces coûts, y compris les coûts qui sont effectivement remboursés sous la forme d'un avantage contractuel. »

Discussion du Groupe

Les membres du Groupe considèrent généralement que l'exemple illustratif 13 d'IFRS 16 est en conflit avec la norme sur les contrats de location. Un membre du Groupe émet l'hypothèse que la distinction entre les améliorations locatives et les avantages incitatifs à la location pourrait découler du point de vue du bailleur. Pour le bailleur, en effet, les améliorations locatives pourraient, dans certaines circonstances, être considérées comme un paiement au titre de ses propres entrées d'immobilisations, plutôt que comme un paiement au titre des avantages incitatifs à la location. Certains membres du Groupe relèvent que cette distinction ne fait pas partie de la norme et aimeraient savoir si elle a été faite à dessein.

La majorité des membres du Groupe sont d'avis que les exemples illustratifs ne font pas autorité et qu'IFRS 16 stipule clairement que tous les avantages incitatifs à la location doivent être déduits de l'actif au titre du droit d'utilisation lors de la comptabilisation initiale (point de vue A).

La discussion du Groupe attire l'attention sur la prise en compte des avantages incitatifs à la location dans l'évaluation des actifs au titre de droits d'utilisation. Le Groupe recommande que la contradiction entre le corps d'IFRS 16 et l'exemple illustratif 13 fasse l'objet de discussions avec le CNC, afin de déterminer si la question doit être soumise à l'IASB ou à l'IFRS Interpretations Committee.

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

IFRS 15 : Modification du prix de transaction

Dans bien des contrats, il peut arriver que le prix de transaction change pour diverses raisons. Par exemple, le dénouement d'événements incertains ou des changements dans les circonstances peuvent entraîner une modification du montant de contrepartie auquel l'entité s'attend à avoir droit en échange des biens ou des services promis.

Le paragraphe 59 d'IFRS 15 *Produits des activités ordinaires tirés de contrats conclus avec des clients* énonce ce qui suit :

« 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 quant à [la question de] savoir si une limitation s'applique à l'estimation d'une 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. L'entité doit comptabiliser les modifications du prix de transaction conformément aux paragraphes 87 à 90. »

Le paragraphe 88 d'IFRS 15 précise ce qui suit :

« L'entité doit répartir les modifications ultérieures du prix de transaction entre les obligations de prestation prévues au contrat selon la même base de répartition que lors de la passation du contrat. Par conséquent, l'entité ne doit pas répartir à nouveau le prix de transaction pour rendre compte des variations de prix de vente spécifiques après la passation du contrat. Les montants attribués à une obligation de prestation remplie doivent être comptabilisés en produits des activités ordinaires, ou en diminution des produits des activités ordinaires, dans la période au cours de laquelle le prix de transaction a changé. »

Le paragraphe 85 d'IFRS 15 fournit des indications sur la façon de déterminer si l'entité doit affecter en totalité un montant variable (et ses variations ultérieures) à une obligation de prestation ou à un bien ou service distinct qui fait partie d'une seule et même obligation de prestation. Si les conditions énoncées dans ce paragraphe ne sont pas remplies, l'entité doit appliquer les dispositions générales des paragraphes 76 à 80 relatives à la répartition (répartition en proportion des prix de vente spécifiques).

Mise en situation

La mise en situation qui suit provient du *Cas B – Contrepartie variable attribuée en proportion des prix de vente spécifiques* de l'exemple illustratif 35 d'IFRS 15.

- Une entité conclut un contrat avec un client en ce qui concerne deux licences de propriété intellectuelle (soit les licences X et Y) qui, selon l'entité, représentent deux obligations de prestation distinctes qui sont chacune remplies à un moment précis. Les prix de vente spécifiques des licences X et Y sont respectivement de 800 UM et 1 000 UM.
- Le prix stipulé dans le contrat pour la licence X consiste en un montant fixe de 300 UM, et la contrepartie à verser pour la licence Y correspond à 5 % des ventes futures par le client des produits qui utilisent la licence Y. L'entité a estimé les redevances en fonction des ventes (c.-à-d. la contrepartie variable) à 1 500 UM.
- L'entité établit qu'elle doit répartir le prix de transaction conformément aux dispositions générales relatives à la répartition. Même si les paiements variables visent expressément un résultat de l'exécution de l'obligation de prestation liée à la fourniture de la licence Y (c.-à-d. les ventes ultérieures par le client de produits qui utilisent la licence Y), l'affectation de la totalité de la contrepartie à la licence Y ne représenterait pas une répartition raisonnable du prix de transaction, compte tenu des prix de vente spécifiques des licences X et Y, qui s'établissent respectivement à 800 UM et 1 000 UM.
- L'entité répartit donc le prix de transaction de 300 UM entre les licences X et Y en proportion de leurs prix de vente spécifiques respectifs de 800 UM et 1 000 UM. Elle répartit également la contrepartie liée à la redevance en fonction des ventes en proportion des prix de vente spécifiques. Toutefois, conformément au paragraphe B63 d'IFRS 15, la contrepartie qui consiste en une redevance en fonction des ventes ne doit être comptabilisée en produits des activités ordinaires que lorsque survient le plus tardif des événements suivants : lorsque les ventes ultérieures ont lieu ou lorsque l'obligation de prestation est remplie (ou partiellement remplie).

- La licence Y est fournie au client au moment de la passation du contrat et la licence X, trois mois plus tard. Lorsque la licence Y est fournie, l'entité comptabilise en produits des activités ordinaires un montant de 167 UM ($1\,000\text{ UM} \div 1\,800\text{ UM} \times 300\text{ UM}$), qu'elle affecte à la licence Y. Lorsque la licence X est fournie, l'entité comptabilise en produits des activités ordinaires un montant de 133 UM ($800\text{ UM} \div 1\,800\text{ UM} \times 300\text{ UM}$), qu'elle affecte à la licence X.
- Dans le premier mois, la redevance à recevoir au titre des ventes du client pour le premier mois s'établit à 200 UM.

Question : Si la modification du prix de transaction n'est pas considérée comme une modification du contrat selon IFRS 15, comment devrait-elle être comptabilisée?

Analyse

Selon le paragraphe 88 d'IFRS 15, l'entité doit répartir la modification du prix de transaction entre les obligations de prestation prévues au contrat remplies et non remplies, selon la même base de répartition que lors de la passation du contrat.

L'entité comptabilise donc 111 UM en produits des activités ordinaires, somme qui représente la part de la redevance de 200 UM à recevoir au titre des ventes du client pour le premier mois, affectée à la licence Y selon la répartition initiale ($1\,000\text{ UM} \div 1\,800\text{ UM} \times 200\text{ UM}$). En effet, les produits des activités ordinaires sont comptabilisés, car la licence Y a été fournie au client et constitue par conséquent une obligation de prestation remplie.

De plus, l'entité attribue à la licence X une autre part de la redevance à recevoir selon la répartition initiale. L'entité comptabilise un passif sur contrat au titre du montant de 89 UM ($800\text{ UM} \div 1\,800\text{ UM} \times 200\text{ UM}$) affecté à la licence X. En effet, même si la vente ultérieure par le client de l'entité s'est produite, l'obligation de prestation à laquelle la redevance a été affectée n'est pas remplie.

Discussion du Groupe

Les membres du Groupe sont d'accord avec l'analyse ci-dessus. La modification du prix de transaction se produit lorsque le client vend le produit utilisant la licence Y, parce qu'il s'agit d'une entente en fonction des ventes. La contrepartie à laquelle a droit l'entité est de 300 UM à la passation du contrat et passe à 500 UM lorsque la redevance au titre des ventes du premier mois est à recevoir.

S'il y avait variation des prix de vente spécifiques des licences X et Y, il serait interdit, en raison du paragraphe 88 d'IFRS 15, de répartir à nouveau le prix de transaction en fonction des nouveaux prix. Dans cette mise en situation, l'exigence de répartition de la modification du prix de transaction découle du fait que l'une des obligations de prestation n'a pas été remplie. Lorsque toutes les obligations de prestation ont été remplies, l'entité comptabilise les produits au moment où la redevance est à recevoir.

Le Groupe fait observer qu'il se produit souvent une modification du prix de transaction dans le cas des contrats comportant une contrepartie variable, ce qui est chose courante dans de nombreux

secteurs d'activité. La discussion du Groupe permet d'attirer l'attention sur cette question. 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 et IAS 38 : Accords d'infonuagique

Le Groupe a déjà discuté de ce sujet lors de sa réunion de [septembre 2015](#). La publication d'IFRS 16 *Contrats de location* a eu lieu depuis lors. L'Emerging Issues Task Force du Financial Accounting Standards Board des États-Unis a aussi réexaminé le modèle de comptabilisation des accords d'infonuagique actuellement prescrit par les PCGR américains (voir la [page du projet](#)).

À ce jour, les normes IFRS ne contiennent pas d'indications spécifiques concernant la comptabilisation par le client des accords d'infonuagique. Dans le cadre de la présente réunion, le Groupe se penche sur les types d'accords d'infonuagique dans lesquels le client paie des frais au fournisseur pour avoir accès au matériel informatique et aux logiciels d'application de celui-ci. Certains aspects d'IFRS 16 *Contrats de location* et d'IAS 38 *Immobilisations incorporelles* sont pertinents pour la comptabilisation des accords de ce type. Si ces accords n'entrent pas dans le champ d'application d'IFRS 16 ou d'IAS 38, le coût doit être passé en charges à mesure que les services sont rendus. Le Groupe discute de cinq questions articulées autour de trois mises en situation, afin d'avoir une vue d'ensemble des normes IFRS pertinentes du point de vue du client.

Mises en situation

1. Droit d'accès au matériel informatique non dédié et à un logiciel d'application d'un fournisseur (scénario X).
2. Même chose que le scénario X, sauf que le client a le droit de posséder une copie du logiciel d'application (scénario Y).
3. Même chose que le scénario X, sauf que le client définit certains des paramètres de configuration du logiciel d'application (scénario Z).

Question 1 : Les accords créent-ils des immobilisations incorporelles entrant dans le champ d'application d'IAS 38?

Analyse

Les éléments de la définition d'une immobilisation incorporelle (à savoir le caractère identifiable, le contrôle d'une ressource et l'existence d'avantages économiques futurs) doivent être considérés. Les scénarios X, Y et Z satisfont probablement aux critères du caractère identifiable et de l'existence d'avantages économiques futurs, mais l'on peut se demander s'ils satisfont au critère du contrôle d'une ressource.

Le paragraphe 13 d'IAS 38 stipule notamment qu'« [u]ne entité contrôle un actif si elle a le pouvoir d'obtenir les avantages économiques futurs découlant de la ressource sous-jacente et si elle peut également restreindre l'accès des tiers à ces avantages. » Tout dépend du sens que l'on donne au terme « ressource sous-jacente ». Si la ressource sous-jacente est le droit d'accès conféré au client, alors le client détient un contrôle, puisque le client est le seul à disposer du droit en question.

Par contre, si la ressource sous-jacente est représentée par le matériel informatique et le logiciel d'application, le droit d'accès du client ne satisfait peut-être pas à la définition d'une immobilisation incorporelle, à moins que l'accord comporte d'autres caractéristiques (par exemple, le matériel informatique ou le logiciel d'application est entièrement dédié au client).

Si l'on suppose que la ressource sous-jacente correspond au matériel informatique et au logiciel d'application, alors, selon le paragraphe 4 d'IAS 38, le logiciel d'application devrait être traité séparément du matériel informatique, parce qu'il n'en fait pas partie intégrante.

À moins que l'accord comporte d'autres caractéristiques, le matériel informatique non dédié ne répond à la définition du contrôle dans aucun des trois scénarios. Toutefois, le logiciel d'application non dédié pourrait répondre à la définition du contrôle dans le scénario Y, étant donné le droit du client d'en posséder une copie et de restreindre l'accès de tiers à cette copie particulière. Dans le cas du scénario Z, la question qui se pose est celle de savoir si le droit d'accéder à un logiciel d'application comportant une configuration propre au client suffit à satisfaire au critère de contrôle (c.-à-d. création d'une version identifiable du logiciel en vue d'en tirer des avantages économiques futurs et de restreindre l'accès de tiers à ces avantages).

Discussion du Groupe

Selon les indications existantes d'IAS 38, les points de vue divergent quant à la question de savoir si la ressource sous-jacente est le droit d'accès du client, ou le matériel informatique et le logiciel d'application. Les membres du Groupe reconnaissent que l'identification de la ressource sous-jacente constitue un facteur clé de décision pour déterminer la norme IFRS à appliquer.

Un membre du Groupe fait remarquer que l'interaction entre IAS 38 et IFRS 16 est problématique. Le droit d'accès pourrait être considéré comme une immobilisation incorporelle. Toutefois, il est aussi assimilable à un contrat de location, puisque le client loue le matériel informatique ou le logiciel d'application du fournisseur. Quant à la question de savoir si le droit d'accès répond à la définition d'un contrat de location, c'est une autre affaire; mais il est certain que l'interaction entre les deux normes complique l'analyse des accords d'infonuagique.

Pour ce qui est d'évaluer le logiciel d'application séparément du matériel informatique, la plupart des membres du Groupe sont d'accord avec l'analyse, car ces deux composantes de la ressource sous-jacente constituent deux unités de comptabilisation distinctes. Ce point de vue se fonde sur l'hypothèse selon laquelle la ressource sous-jacente n'est pas le droit d'accès du client.

Un membre du Groupe fait observer que, lors de l'examen visant à déterminer si certaines caractéristiques de l'accord créent une immobilisation incorporelle, le droit de posséder une copie du logiciel d'application fait en sorte qu'il est plus facile de satisfaire au critère de contrôle. Dans la pratique, cependant, les accords observés jusqu'à présent ressemblent davantage au scénario Z. L'un des facteurs à prendre en considération pour évaluer le contrôle, dans le scénario Z, est l'ampleur de la configuration demandée par le client et la transférabilité des personnalisations après la fin de l'accord avec le fournisseur.

Question 2 : Les accords ou les composantes des scénarios X, Y et Z répondent-ils à la définition d'un contrat de location selon IFRS 16?

Analyse

Le paragraphe 9 d'IFRS 16 stipule notamment ce qui suit : « 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 que, pour déterminer si un contrat de location confère un droit de contrôle, le client doit détenir les deux droits suivants :

- (a) le droit d'obtenir la quasi-totalité des avantages économiques découlant de l'utilisation du bien déterminé;
- (b) le droit de décider de l'utilisation du bien déterminé.

Le paragraphe B12 d'IFRS 16 indique en outre que l'appréciation visant à déterminer si un contrat contient un contrat de location doit porter sur chacune des composantes qui pourraient constituer une composante locative distincte. D'après les indications du paragraphe B32 d'IFRS 16, le droit d'utiliser un bien sous-jacent est une composante locative distincte si les conditions suivantes sont réunies :

- (a) le preneur peut tirer avantage de l'utilisation du bien sous-jacent, pris isolément ou en combinaison avec d'autres ressources qui lui sont aisément disponibles;
- (b) le bien sous-jacent ne dépend pas fortement des autres biens sous-jacents prévus au contrat et n'y est pas étroitement lié.

Les biens sous-jacents au contrat sont le matériel informatique et le logiciel d'application. S'il existe un droit de substitution substantiel, alors l'accord ne constitue pas un contrat de location.

Par ailleurs, dans le scénario X, il est peu probable que le client détienne le droit d'obtenir la quasi-totalité des avantages économiques, étant donné que des tiers sont susceptibles d'utiliser le même matériel informatique et le même logiciel d'application. Par conséquent, il est peu probable que l'accord réponde à la définition d'un contrat de location.

Dans le scénario Y, la composante matériel informatique ne répond pas à la définition d'un contrat de location, car le matériel n'est pas dédié au client. Cependant, il semble que le droit de posséder une copie du logiciel d'application confère au client le droit d'obtenir la quasi-totalité des avantages économiques découlant de cette copie ainsi que le droit de décider de son utilisation. Selon le paragraphe B32 d'IFRS 16, le logiciel d'application devrait être traité séparément du matériel informatique. En effet, le droit du client de posséder une copie du logiciel d'application peut indiquer que le client pourrait bénéficier du logiciel en soi ou en combinaison avec d'autres ressources informatiques à sa disposition; de plus, le logiciel ne dépend pas fortement du matériel informatique visé par le contrat et il n'y est pas étroitement lié.

Dans le scénario Z, la composante matériel informatique ne répond pas à la définition d'un contrat de location. On peut cependant se poser la question de savoir si les paramètres de configuration demandés par le client créent une version identifiable du logiciel qui confère au client le droit

d'obtenir la quasi-totalité des avantages économiques ainsi que le droit de décider de son utilisation. En outre, comme l'accord ne confère pas au client le droit de posséder le logiciel d'application, il est difficile de savoir si le logiciel est considéré comme dépendant fortement du matériel informatique visé par le contrat ou comme y étant étroitement lié, aux fins de l'application du paragraphe B32 d'IFRS 16.

Discussion du Groupe

Un membre du Groupe fait remarquer qu'il y a chevauchement entre IAS 38 et IFRS 16, en ce qui a trait à la notion de contrôle. Toutefois, selon IFRS 16, une entité détermine si le droit d'accès constitue une composante locative, et elle examine les biens sous-jacents pour déterminer si elle possède le droit d'obtenir la quasi-totalité des avantages économiques découlant de l'utilisation du bien déterminé et de décider de son utilisation.

Les membres du Groupe sont d'accord avec l'analyse selon laquelle il n'y a aucun contrat de location dans le scénario X ni aucun contrat de location pour la composante matériel informatique dans les scénarios Y et Z. Dans le cas de ces derniers, les membres du Groupe conviennent que la définition d'un contrat de location doit être appliquée séparément au matériel informatique et au logiciel d'application.

Comme à la question 1, le droit de posséder une copie du logiciel est une caractéristique convaincante à l'appui de l'existence d'un contrat de location. L'ampleur de la configuration personnalisée pour le client ou la capacité du client à demander que lui soit rendue cette configuration personnalisée, qui peuvent être assimilées à un droit de possession, pourraient aussi appuyer la conclusion selon laquelle il existe un contrat de location. Les membres du Groupe reconnaissent qu'il reste des obstacles à surmonter pour déterminer s'il existe un contrat de location lorsque l'accord ne comporte pas de droit de possession.

Il est de plus souligné que l'accord doit donner au client la capacité d'exercer le droit de contrôle et que la question de savoir si le client a l'intention d'exercer ce droit n'est pas pertinente.

Question 3 : Le paragraphe 3(e) d'IFRS 16 s'applique-t-il uniquement aux accords de licence mentionnés, ou vise-t-il plus globalement tous les accords de licence, y compris les licences d'utilisation de logiciels?

L'expression « accord de licence » n'est pas définie dans IFRS 16. Toutefois, le paragraphe 3(e) d'IFRS 16 indique que la norme ne s'applique pas aux « droits détenus par un preneur en vertu d'un accord de licence entrant dans le champ d'application d'IAS 38 *Immobilisations incorporelles* et portant sur des éléments tels que des films cinématographiques, des enregistrements vidéo, des pièces de théâtre, des manuscrits, des brevets et des droits de reproduction ». Compte tenu de la référence au « preneur », cette exclusion du champ d'application semble indiquer qu'il faut appliquer IAS 38, plutôt qu'IFRS 16, lorsqu'une immobilisation incorporelle qualifiée est acquise, mais que l'accord répond aussi à la définition d'un contrat de location.

Point de vue 3A – Le paragraphe 3(e) d'IFRS 16 s'applique exclusivement aux accords de licence qui y sont mentionnés.

Les tenants de ce point de vue sont d'avis que l'exclusion du champ d'application vise uniquement les accords de licence mentionnés au paragraphe 3(e) d'IFRS 16. Les autres accords de licence qui

peuvent être considérés comme des immobilisations incorporelles et qui répondent à la définition d'un contrat de location ne sont pas automatiquement exclus du champ d'application d'IFRS 16.

L'entité a un choix de méthode comptable selon le paragraphe 4 d'IFRS 16, qui stipule ce qui suit : « Le preneur peut appliquer la présente norme aux contrats de location d'immobilisations incorporelles autres que ceux décrits au paragraphe 3(e), mais il n'est pas tenu de le faire. »

Point de vue 3B – Le paragraphe 3(e) d'IFRS 16 s'applique à tous les accords de licence.

Les tenants de ce point de vue sont d'avis que les accords de licence mentionnés au paragraphe 3(e) d'IFRS 16 sont des exemples et que la liste n'est pas exhaustive. Pour eux, les autres accords de licence qui peuvent être considérés comme des immobilisations incorporelles et qui répondent à la définition d'un contrat de location sont automatiquement exclus du champ d'application d'IFRS 16.

Discussion du Groupe

Plusieurs membres du Groupe font observer que l'expression « des éléments tels que » qui est utilisée au paragraphe 3(e) d'IFRS 16 permet une interprétation plus large selon laquelle le paragraphe s'applique à tous les accords de licence (point de vue 3B). Certains membres du Groupe reconnaissent que les deux points de vue se défendent.

Question 4 : En supposant que le point de vue 3B soit retenu, comment une entité détermine-t-elle si l'accord contient une licence d'utilisation de logiciel ?

Analyse

L'analyse de la question 2 semble indiquer que, dans le scénario X, l'accord ne répond pas à la définition d'un contrat de location. Il n'y a donc pas de conflit entre les champs d'application respectifs d'IFRS 16 et d'IAS 38.

Par contre, dans le cas des scénarios Y et Z, l'analyse laisse à penser que la composante licence d'utilisation de logiciel peut répondre à la fois à la définition d'une immobilisation incorporelle et à celle d'une composante locative distincte. Si tel est le cas, l'entité doit considérer si la composante licence d'utilisation de logiciel constitue un accord de licence pour déterminer si elle est exclue du champ d'application d'IFRS 16 en raison du paragraphe 3(e) de celle-ci.

Pour ce qui est des PCGR américains, l'Accounting Standards Codification (ASC) Topic 350 *Intangible Assets – Goodwill and Others* établit que, pour qu'un accord contienne une licence d'utilisation de logiciel, il faut que les deux critères suivants soient remplis :

- (a) le client a le droit contractuel de prendre possession du logiciel en tout temps pendant la période d'hébergement, et ce, sans encourir de pénalité importante;
- (b) le client a la possibilité de faire fonctionner le logiciel sur son propre matériel informatique ou de faire appel à une tierce partie non liée au fournisseur pour héberger le logiciel.

Point de vue 4A – Pour que la licence d'utilisation de logiciel constitue un accord de licence, le client doit avoir le droit de posséder une copie du logiciel.

Selon ce point de vue, si la définition donnée par les PCGR américains était utilisée, la composante logiciel d'application du contrat de location serait considérée comme un accord de licence dans le scénario Y et serait donc exclue du champ d'application d'IFRS 16.

Point de vue 4B – Un accord de licence doit essentiellement être considéré comme un droit de propriété intellectuelle conféré à un client.

Selon ce point de vue, la différence économique entre les scénarios Y et Z est tenue; l'accord de licence devrait donc comprendre la composante logiciel d'application du contrat de location dans les deux cas.

Discussion du Groupe

Certains membres du Groupe font remarquer qu'il est difficile d'exprimer un point de vue sur cette question en raison de l'ambiguïté des paragraphes 3(e) et 4 d'IFRS 16. En effet, le paragraphe 3(e) exclut expressément du champ d'application de la norme certains éléments qui répondent à la fois à la définition d'un contrat de location et à celle d'une immobilisation incorporelle. Le paragraphe 4, cependant, indique qu'une entité a le choix d'appliquer IFRS 16 à des éléments autres que ceux décrits au paragraphe 3(e) qui répondent aussi aux deux définitions. Le facteur de distinction entre les deux paragraphes n'est pas clair, de sorte qu'il est difficile de comprendre ce que désigne au juste le terme « accord de licence » utilisé au paragraphe 3(e).

Question 5 : Si l'accord comprend une immobilisation entrant dans le champ d'application d'IAS 38, mais pas dans celui d'IFRS 16, quelles en sont les conséquences sur l'évaluation de l'actif et du passif?

Analyse

L'entité comptabiliserait un actif similaire à un actif au titre du droit d'utilisation. L'évaluation du passif lié à l'acquisition de l'immobilisation incorporelle soulève toutefois de nombreuses questions quant à la durée, aux paiements à prendre en compte, à l'attribution des paiements aux différentes composantes, etc. Nombre de ces questions sont semblables à celles que soulève le modèle d'IFRS 16 applicable au preneur, mais il n'est pas clair s'il serait approprié que l'entité applique les indications d'IFRS 16 à un modèle fondé sur IAS 38.

Discussion du Groupe

Les membres du Groupe sont d'accord avec l'analyse ci-dessus, selon laquelle de nombreuses questions liées à l'évaluation doivent être considérées si l'accord est comptabilisé selon IAS 38.

Le Groupe discute brièvement des contrats non (entièrement) exécutés, aussi appelés contrats de service ou d'approvisionnement. En l'absence d'indications spécifiques à ce sujet dans les normes IFRS, il est possible que certains types d'accords d'infonuagique soient considérés comme de simples contrats à exécuter.

Un membre du Groupe fait observer que les scénarios X et Z sont difficiles à distinguer des contrats non (entièrement) exécutés. Par contre, le droit de possession du scénario Y est davantage une

caractéristique distinctive à l'appui de la comptabilisation d'un actif et d'un passif à l'état de la situation financière. Un autre membre du Groupe convient que le scénario X s'apparente davantage à un contrat non (entièrement) exécuté, mais estime que, dans le scénario Z, l'existence d'une configuration propre au client s'apparente à la notion de « nature spécifique » invoquée dans la définition des contrats de location-financement selon IAS 17 *Contrats de location*. Certains membres du Groupe sont d'avis qu'il serait raisonnable de traiter un accord d'infonuagique en tant que contrat non (entièrement) exécuté lorsqu'il ne confère pas de droits de possession ou que les paramètres de configuration ne sont pas trop spécifiques au client.

En bref, la discussion du Groupe sur les questions 1 à 5 illustre le raisonnement qu'une entité peut suivre afin de déterminer quel traitement comptable appliquer aux accords dans lesquels le client paie des frais au fournisseur pour avoir accès au matériel informatique et aux logiciels d'application de celui-ci. Le Groupe fait remarquer que les accords d'infonuagique se répandent parmi les entités du secteur privé. Étant donné que les normes IFRS ne contiennent pas d'indications claires et que le modèle des PCGR américains est actuellement réexaminé, le Groupe recommande que les questions soulevées à cet égard fassent l'objet de discussions avec le CNC pour déterminer s'il y a lieu de les soumettre à l'IASB ou à l'IFRS Interpretations Committee.

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

IFRS 9 et IFRS 15 : Interaction entre les champs d'application

La première étape du nouveau modèle de comptabilisation des produits des activités ordinaires consiste, pour une entité, à déterminer s'il existe un contrat et si ce contrat a été conclu avec un client. IFRS 15 *Produits des activités ordinaires tirés de contrats conclus avec des clients* s'applique à tous les contrats conclus avec des clients, à l'exception de ceux qui entrent dans le champ d'application d'autres normes, comme certains contrats de location, contrats d'assurance et instruments financiers.

L'entité doit examiner tous les textes comptables potentiellement pertinents avant de conclure qu'un accord entre dans le champ d'application de la norme sur les produits des activités ordinaires. Si une autre norme ne s'applique qu'à une partie du contrat, l'entité devra séparer les parties du contrat.

Il existe d'autres interactions entre la norme sur les produits des activités ordinaires et d'autres normes. IFRS 15, par exemple, traite de la comptabilisation initiale des créances issues de transactions génératrices de produits des activités ordinaires. Postérieurement à la comptabilisation initiale, c'est IFRS 9 *Instruments financiers* qui s'applique aux créances.

Les mises en situation qui suivent visent à faire la lumière sur l'interaction entre IFRS 9 et IFRS 15, en particulier en ce qui concerne :

- a) les pertes de crédit, les concessions sur le prix et les rabais;
- b) les accords de vente de marchandises dont le prix est fondé sur les prix futurs des marchandises;
- c) la communication d'informations sur les actifs sur contrat.

Mise en situation 1

L'entité A comptabilise un certain nombre d'ajustements de ses soldes de créances après avoir facturé les marchandises par suite du transfert du contrôle. Ces ajustements comprennent des concessions sur le prix, des ristournes et des pertes de crédit.

Question 1 : L'analyse qui suit est-elle appropriée pour déterminer si l'ajustement doit être comptabilisé conformément à IFRS 9 ou à IFRS 15?

Analyse

Pour déterminer si l'ajustement doit être comptabilisé conformément à IFRS 9 ou à IFRS 15, il faut connaître la nature de l'ajustement en cause. À cette fin, l'entité devrait tenir compte de la définition des pertes de crédit selon IFRS 9 et de la définition d'une contrepartie variable selon IFRS 15. Par exemple, le paragraphe 51 d'IFRS 15 stipule notamment ceci : « Le montant de contrepartie peut varier en raison de rabais, de remises, de remboursements, d'avoirs (notes de crédit), de concessions sur le prix, d'incitations, de primes de performance, de pénalités ou d'autres éléments similaires. »

La nature de l'ajustement doit donc être établie après prise en compte des faits et circonstances pertinents. Certaines entités sont susceptibles de devoir faire largement appel au jugement de la direction.

Discussion du Groupe

Les membres du Groupe sont d'accord avec l'analyse ci-dessus. Ils insistent sur le fait que c'est la nature de l'ajustement qui est pertinente plutôt que la manière dont l'ajustement est présenté dans la facture. Par exemple, la nature des concessions sur le prix peut varier. Si la concession sur le prix a été accordée en raison de problèmes de crédit imprévus auprès du client, alors l'ajustement entre dans le champ d'application d'IFRS 9. Si elle représente plutôt une nouvelle clause du contrat, alors il s'agit de déterminer s'il s'agit d'une modification du contrat, ce qui entrerait dans le champ d'application d'IFRS 15.

Un membre du Groupe fait remarquer que l'exemple illustratif 40 d'IFRS 15 est utile pour expliquer les considérations relatives au champ d'application. Le solde des créances entre dans le champ d'application d'IFRS 9 parce qu'il représente un droit inconditionnel de l'entité à une contrepartie. En revanche, la ristourne doit être comptabilisée comme un passif sur contrat parce qu'elle constitue une unité de comptabilisation distincte du droit inconditionnel de l'entité à une contrepartie. La ristourne est susceptible de varier et représente donc une contrepartie variable entrant dans le champ d'application d'IFRS 15. Si l'entité ne la comptabilisait pas séparément, la totalité de la créance ne répondrait pas au critère des flux de trésorerie qui correspondent uniquement à des remboursements de principal et à des versements d'intérêts, qui est précisé dans IFRS 9, et serait donc évaluée à la juste valeur par le biais du résultat net.

Un autre membre du Groupe fait remarquer qu'en pratique, il n'est pas inhabituel qu'une entité regroupe plusieurs ajustements et les règle tous en même temps avec un client (p. ex., règlement de concessions sur le prix et modification simultanée du contrat). Sans perdre de vue le seuil de signification, les entités doivent décomposer le règlement pour déterminer si les montants entrent dans le champ d'application d'IFRS 9 ou d'IFRS 15.

Mise en situation 2

Une entité minière conclut un contrat en vue de vendre à un client 1 000 tonnes de la marchandise X le 1^{er} décembre 20X7. Le prix définitif sera fonction du prix de la marchandise en question à la Bourse des métaux officielle trois mois après la date de livraison.

La livraison a lieu le 30 décembre 20X7 et le contrôle de la marchandise X est transféré au client à la même date. La facturation définitive aura lieu le 31 mars 20X8.

La clôture de l'exercice de l'entité est le 31 décembre. Au 30 décembre, le prix à terme à trois mois de la marchandise X est de 6 500 \$ la tonne. Le 31 mars 20X8, le prix de la marchandise X s'élève à 6 750 \$ la tonne. Ce type de contrat est souvent appelé « entente d'établissement du prix provisoire ».

Question 2 : L'entente d'établissement du prix provisoire représente-t-elle un contrat de vente dans le cadre duquel la créance comporte un dérivé incorporé, ou une contrepartie variable?

Point de vue 2A – L'entente d'établissement du prix provisoire représente un contrat de vente dans le cadre duquel la créance comporte un dérivé incorporé.

Les tenants de ce point de vue sont d'avis qu'au début du contrat (c.-à-d. le 1^{er} décembre 20X7), l'entente d'établissement du prix provisoire représente un dérivé incorporé au contrat de vente hôte. Les produits des activités ordinaires seront comptabilisés le 31 décembre 20X7, date à laquelle le contrôle de la marchandise est transféré au client et l'obligation de prestation est remplie conformément à IFRS 15.

Le dérivé incorporé est lié à la créance, qui est comptabilisée et évaluée conformément à IFRS 9. Habituellement, la présence d'un dérivé incorporé fait en sorte que la créance ne répond pas au critère des « flux de trésorerie qui correspondent uniquement à des remboursements de principal et à des versements d'intérêts » décrit dans IFRS 9; la créance doit donc être évaluée à la juste valeur par le biais du résultat net.

Selon ce point de vue, la présentation des variations de la juste valeur de la créance survenant entre la date de la comptabilisation initiale et le versement final est également touchée. Les variations de la juste valeur se rapportant à la créance ne sont pas considérées comme des produits des activités ordinaires tirés de contrats conclus avec des clients aux fins des informations à fournir selon IFRS 15. Il peut toutefois être approprié de les présenter en tant qu'autres produits ou sous un libellé similaire.

Point de vue 2B – L'entente d'établissement du prix provisoire représente une contrepartie variable.

Les tenants de ce point de vue estiment que l'entente d'établissement du prix provisoire représente une contrepartie variable qui doit être comptabilisée conformément à IFRS 15, et non un actif financier entrant dans le champ d'application d'IFRS 9.

L'entité minière devra faire appel au jugement pour i) estimer le prix de vente variable au 31 décembre 20X7 et ii) déterminer si un ajustement à la baisse important de l'estimation est « hautement probable ». Elle devra aussi faire appel au jugement pour déterminer le moment où la

contrepartie variable devient inconditionnelle et est alors considérée comme un actif financier entrant dans le champ d'application d'IFRS 9.

Selon ce point de vue, la contrepartie variable comptabilisée serait visée par les obligations d'information d'IFRS 15.

Discussion du Groupe

Les membres du Groupe sont d'avis que l'entente d'établissement du prix provisoire exposée dans la mise en situation représente un contrat de vente comportant une variabilité du prix qui n'est pas une contrepartie variable parce que le prix définitif est indexé sur le prix de la marchandise à la Bourse des métaux officielle (point de vue 2A). Il n'existe aucune incertitude quant au droit de l'entité à une contrepartie, car l'obligation de prestation est remplie. Par conséquent, il n'y a pas d'élément de variabilité à comptabiliser conformément à IFRS 15.

Le Groupe discute aussi d'une entente plus complexe qui, en plus de comporter un prix provisoire, reposerait aussi sur une quantité susceptible de varier. Supposons qu'une entité a rempli son obligation de prestation et a livré de l'or, mais que le nombre d'onces d'or véritablement livré n'est pas connu tant que le processus d'affinage n'est pas terminé.

S'il est considéré que l'ajustement de la quantité livrée confirme la quantité réellement livrée, alors l'ajustement doit être traité comme une révision des produits des activités ordinaires initialement comptabilisés et du montant de la créance. Par contre, si l'ajustement de la quantité ne résulte pas uniquement d'un processus de confirmation et qu'il n'est pas considéré comme une contrepartie variable, alors les créances de l'entité peuvent comprendre un dérivé incorporé. Dans ce cas, le traitement comptable est le même que dans le point de vue 2A. Comme l'entente contient un contrat hôte qui est un actif financier entrant dans le champ d'application d'IFRS 9, l'entente dans son entièreté, y compris les dérivés incorporés se rapportant à la quantité et à l'établissement du prix provisoire, doit être classée conformément à IFRS 9. Les dérivés incorporés font en sorte que la créance ne satisfait pas au critère des flux de trésorerie qui correspondent uniquement à des remboursements de principal et à des versements d'intérêts et, par conséquent, l'actif dans son ensemble est évalué à la juste valeur par le biais du résultat net.

Toutefois, s'il est considéré que l'ajustement de la quantité livrée représente une contrepartie variable, alors l'entité détient un actif sur contrat comprenant un dérivé incorporé; l'actif sur contrat entre dans le champ d'application d'IFRS 15 et n'est pas un actif financier entrant dans celui d'IFRS 9. Par conséquent, le dérivé incorporé correspondant à l'établissement du prix provisoire doit être séparé de l'actif sur contrat et évalué à la juste valeur par le biais du résultat net.

Mise en situation 3

IFRS 15 contient des obligations d'information relatives aux actifs sur contrat, et IFRS 7 *Instruments financiers : Informations à fournir* contient plusieurs obligations d'information relatives aux actifs financiers.

Question 3 : Un actif sur contrat répond-il à la définition d'un actif financier, faisant en sorte que les obligations d'information d'IFRS 7 s'appliquent?

Analyse

IFRS 15 exige que les actifs sur contrat soient soumis à un test de dépréciation conformément aux dispositions d'IFRS 9. Cette exigence ne signifie pas qu'un actif sur contrat répond à la définition d'un actif financier et est assujéti aux obligations d'information d'IFRS 7.

Ce point de vue concorde avec la Base des conclusions d'IFRS 15, dans laquelle l'IASB a traité expressément des contradictions possibles entre les dispositions relatives au champ d'application d'IFRS 9 et celles d'IFRS 15. Le paragraphe BC63 de cette Base des conclusions énonce notamment ce qui suit :

« [...] les dispositions du paragraphe 5 d'IFRS 15 (ainsi que le paragraphe 2(k) d'IAS 39 *Instruments financiers : Comptabilisation et évaluation*, qui constitue une modification corrélative d'IAS 39 ajoutée dans le cadre de la publication d'IFRS 15) laissent clairement comprendre qu'un actif sur contrat qui entre dans le champ d'application d'IFRS 15 n'entre pas dans celui d'IFRS 9. »

Discussion du Groupe

Les membres du Groupe sont d'accord avec l'analyse ci-dessus.

Dans l'ensemble, la discussion du Groupe sur ces trois mises en situation attire l'attention sur les différents facteurs à prendre en considération pour déterminer si un contrat (ou une partie d'un contrat) entre dans le champ d'application d'IFRS 9 ou d'IFRS 15. 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 : Modifications ou échanges de passifs financiers qui ne donnent pas lieu à la décomptabilisation

Lors de sa réunion de [mai 2017](#), le Groupe a discuté de la décision provisoire de l'IFRS Interpretations Committee concernant la comptabilisation des modifications ou échanges de passifs financiers évalués au coût amorti qui ne donnent pas lieu à la décomptabilisation. L'IFRS Interpretations Committee a conclu qu'une entité applique le paragraphe B5.4.6 d'IFRS 9 à ces transactions et qu'un profit ou une perte devrait être comptabilisé en résultat net à la date de la modification ou de l'échange. Cette conclusion est cohérente avec les dispositions du paragraphe 5.4.3 d'IFRS 9 sur la comptabilisation d'une modification des actifs financiers, dispositions qui constituent un ajout à la norme sur les instruments financiers.

L'IASB a adhéré à cette conclusion technique. Afin de mieux expliquer cette question, l'IASB a décidé d'inclure les éclaircissements sur la comptabilisation des modifications ou des échanges de passifs financiers dans la Base des conclusions d'IFRS 9 *Instruments financiers* à l'occasion de la publication des modifications apportées à cette norme, sous le titre « Clauses de remboursement anticipé prévoyant une compensation négative ». Ces modifications ont été publiées en

octobre 2017 et doivent être appliquées de manière rétrospective aux exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2019. L'application anticipée est permise.

Le Groupe discute de quatre questions permettant d'illustrer les cas où les éclaircissements doivent être appliqués et s'ils s'appliquent à la comptabilisation de la modification d'un emprunt à taux variable.

Question 1 : Dans quels cas les entités devraient-elles appliquer les éclaircissements sur la comptabilisation des modifications ou des échanges de passifs financiers qui ne donnent pas lieu à la décomptabilisation ?

Analyse

Les éclaircissements fournis par l'IASB n'ont pas été publiés en tant que modification des dispositions existantes d'IFRS 9. Ils ont plutôt été inclus dans la Base des conclusions (aux paragraphes BC4.252 et BC4.253) pour clarifier IFRS 9 telle qu'elle a été publiée initialement. Par conséquent, les éclaircissements doivent être appliqués au moment de l'adoption d'IFRS 9 (c.-à-d. pour les périodes ouvertes à compter du 1^{er} janvier 2018, dans le cas de la plupart des entités).

Discussion du Groupe

Les membres du Groupe sont d'accord avec l'analyse ci-dessus et font remarquer que les éclaircissements doivent être appliqués de manière rétrospective. Si l'entité adopte IFRS 9 de manière rétrospective sans retraitement des chiffres des périodes antérieures, l'effet cumulatif est comptabilisé dans le solde d'ouverture des résultats non distribués à la date de la première application.

Question 2 : Les éclaircissements s'appliquent-ils aux modifications apportées à un instrument d'emprunt à taux variable ?

Les discussions de l'IASB et de l'IFRS Interpretations Committee ont porté essentiellement sur le cas d'un instrument d'emprunt à taux fixe ayant une durée déterminée. La modification d'un instrument d'emprunt à taux variable n'a pas été abordée.

Le paragraphe B5.4.5 d'IFRS 9 décrit une approche fondée sur le taux d'intérêt effectif dans laquelle le taux d'intérêt est refixé au taux du marché à chaque période.

Point de vue 2A – Non.

Le paragraphe 12 du [document préparé par les permanents de l'IASB en juillet 2017](#) (AP3B) souligne ce qui suit :

[TRADUCTION] « Nous remarquons que le paragraphe B5.4.5 d'IFRS 9 s'applique uniquement aux instruments financiers à taux variable. Le taux d'intérêt effectif est mis à jour lors de la réestimation des flux de trésorerie destinée à refléter les fluctuations des taux d'intérêt du marché. En revanche, le paragraphe B5.4.6 d'IFRS 9 s'applique aux instruments à taux fixe, et il entraînera habituellement une variation de la valeur comptable des instruments en raison de l'actualisation des flux de trésorerie estimatifs révisés au taux d'intérêt effectif initial. L'ajustement est comptabilisé en résultat net. Par conséquent, nous sommes d'avis que l'entité qui applique les dispositions d'IFRS 9 ne peut pas procéder par analogie avec le

paragraphe B5.4.5 pour comptabiliser les modifications ou les échanges d'instruments financiers à taux fixe. »

Se fondant sur ce qui précède, les tenants de ce point de vue estiment que les éclaircissements ne s'appliquent pas aux modifications d'un instrument d'emprunt à taux variable. Par conséquent, s'il a été conclu que le critère des 10 % a eu pour résultat une modification non substantielle, alors aucun profit ou perte sur modification n'est comptabilisé.

Point de vue 2B – Oui.

Les tenants de ce point de vue font remarquer que le paragraphe 5.4.3 d'IFRS 9 s'applique aux instruments d'emprunt à taux variable, puisque la norme ne contient pas de dispositions particulières à leur égard. Toutefois, il existe différentes façons d'appliquer la méthode du taux d'intérêt effectif à un instrument à taux variable, et il faut adopter une approche uniforme à l'égard des modifications.

Discussion du Groupe

Les membres du Groupe sont d'avis que les éclaircissements s'appliquent à un instrument d'emprunt à taux variable (point de vue 2B).

Se distanciant du point de vue 2A, un membre du Groupe estime que le paragraphe B5.4.5 d'IFRS 9 explique uniquement le résultat de la comptabilisation au coût amorti des instruments financiers à taux variable « purs » émis à la valeur nominale, sans surcote ni décote et sans coûts ni honoraires. En pareilles circonstances, la valeur comptable de l'instrument n'est normalement pas ajustée lors de la révision du taux par suite de variations des taux du marché, puisque l'entité met à jour le taux d'intérêt effectif. Néanmoins, le paragraphe B5.4.5 d'IFRS 9 laisse supposer qu'il pourrait y avoir un ajustement du profit ou de la perte si l'instrument n'est pas purement un instrument financier à taux variable. Les éclaircissements exigent de l'entité qu'elle applique la comptabilisation au coût amorti s'il y a modification du taux. L'application de cette méthode comptable pourrait donner lieu à un profit ou à une perte s'il y avait des éléments fixes dans le taux d'intérêt effectif précédent de l'instrument à taux variable qui auraient été causés, par exemple, par une surcote ou une décote relative à une nouvelle émission, des coûts et des honoraires ou un écart de crédit fixe.

Question 3 : Les éclaircissements s'appliquent-ils lorsque l'instrument d'emprunt à taux variable est assorti d'un écart de crédit fixe qui varie en cas de modification?

Point de vue 3A – Non.

Ce point de vue est semblable au point de vue 2A. De plus, les tenants de ce point de vue estiment que les éclaircissements ne s'appliquent toujours pas, car le taux d'intérêt de base est variable.

Point de vue 3B – Oui.

Les tenants de ce point de vue sont d'avis que l'écart de crédit a pour effet d'introduire une composante fixe à un taux autrement variable. Par conséquent, il pourrait y avoir un profit ou une perte sur modification lorsque l'écart de crédit fixe varie. Selon l'ampleur de l'écart de crédit fixe par rapport à la composante variable, l'instrument peut se comporter davantage comme un instrument à

taux fixe. L'entité devra analyser la modification pour déterminer si elle doit comptabiliser un profit ou une perte.

Discussion du Groupe

Les membres du Groupe conviennent que les éclaircissements s'appliquent aussi lorsque l'instrument d'emprunt à taux variable est assorti d'un écart de crédit fixe (point de vue 3B), même si le calcul arithmétique est alors plus complexe que celui de la question 2.

L'entité doit calculer le profit ou la perte sur la différence entre l'écart de crédit fixe initial et le nouvel écart, et le comptabiliser en résultat net. De cette façon, l'entité continue de comptabiliser le coût amorti de l'instrument d'emprunt à taux variable à l'aide de l'écart de crédit fixe initial (en supposant que des coûts ou des honoraires ne soient pas engagés pour effectuer la modification).

Un membre du Groupe fait remarquer qu'il est difficile d'appliquer un modèle fondé exclusivement sur le taux d'intérêt effectif lorsque l'instrument financier à taux variable comprend à la fois un élément fixe et un élément variable. Dans la pratique, les entités appliquent parfois une méthode linéaire à l'élément fixe de l'instrument, surtout si cet élément fixe correspond à des coûts de transaction, et elles utilisent la méthode du taux d'intérêt effectif à l'égard de l'élément variable, sur la base du caractère significatif.

Question 4 : En supposant que les éclaircissements s'appliquent lorsque l'écart de crédit fixe varie (point de vue 3B), l'absence de pénalité pour remboursement anticipé influe-t-elle sur la question de savoir si les éclaircissements s'appliquent ?

Les modifications des instruments d'emprunt avant leur échéance sont souvent effectuées grâce au remboursement anticipé de l'instrument d'emprunt initial et à la renégociation de nouvelles modalités. Bien des conventions d'emprunt prévoient qu'en cas de remboursement anticipé, l'emprunteur doit payer une pénalité pour compenser la perte du prêteur au titre des intérêts prévus en vertu des modalités initiales. Dans certains cas, toutefois, il est possible d'effectuer un remboursement anticipé sans encourir de pénalité.

La question 3 ne tenait pas compte des pénalités pour remboursement anticipé.

Point de vue 4A – La situation est inchangée; les éclaircissements s'appliquent encore.

Comme pour le point de vue 3B, il n'y a pas d'exclusion explicite du champ d'application en ce qui concerne les modifications des passifs financiers assortis d'un taux d'intérêt variable. Les indications doivent donc être appliquées, mais différentes approches sont possibles pour calculer le profit ou la perte sur modification.

Point de vue 4B – La situation n'est pas la même; les éclaircissements ne s'appliquent pas.

Les tenants de ce point de vue sont d'avis que les éclaircissements ne s'appliquent pas aux situations où le taux d'intérêt contractuel comporte uniquement une composante fixe (point de vue 2A). Étant donné qu'il n'y a pas de pénalité pour remboursement anticipé, l'instrument est assimilable à un instrument qui est refixé périodiquement aux taux du marché. L'emprunteur peut entreprendre la renégociation d'un nouvel écart de crédit en tout temps, sans encourir de pénalité. Contrairement aux situations où une pénalité doit être payée pour compenser la perte du prêteur au

titre de la réduction de l'écart de crédit, le taux d'intérêt sur cet instrument est véritablement un taux variable, peu importe l'écart de crédit.

Les tenants de ce point de vue pourraient aussi soutenir que les éclaircissements ne s'appliquent pas s'il n'y a pas de pénalité pour remboursement anticipé, mais qu'ils s'appliquent lorsque le remboursement anticipé donne lieu au paiement d'une pénalité pour compenser la perte du prêteur au titre des intérêts. Dans ce dernier cas, le fait qu'une pénalité soit payée pour compenser la perte du prêteur au titre de la réduction de l'écart de crédit signifie que l'instrument se comporte davantage comme un instrument à taux fixe.

Discussion du Groupe

Un membre du Groupe précise que, dans la situation exposée à la question 4, le prêteur est le même avant et après le remboursement anticipé. Une situation où l'entité rembourse l'instrument d'emprunt initial par anticipation, puis en renégocie un nouveau auprès d'un autre prêteur, revient généralement, selon les faits et circonstances, à l'extinction de l'instrument d'emprunt initial.

Certains membres du Groupe font observer que, dans nombre de territoires de compétence, il est possible de rembourser les instruments d'emprunt par anticipation sans encourir de pénalité. La question est analysée globalement, et des points de vue divergents sont exprimés.

Certains membres du Groupe estiment que l'instrument d'emprunt est tout de même modifié dans la mise en situation, et sont d'avis que les éclaircissements s'appliquent même si le remboursement anticipé n'entraîne pas de pénalité (point de vue 4A). Leur raisonnement est que, même si l'emprunteur a le droit de procéder à un remboursement anticipé de l'instrument d'emprunt, le prêteur n'est pas tenu contractuellement de financer celui-ci. Par conséquent, l'instrument d'emprunt n'est probablement pas renégoциé selon les mêmes modalités que l'instrument initial. Si l'entité conclut que la renégociation de l'instrument d'emprunt n'est pas une modification substantielle, les éclaircissements s'appliquent à la comptabilisation du changement des modalités.

Le Groupe fait observer que les modifications et les échanges de passifs financiers sont fort répandus dans la pratique et que leur traitement comptable est assez complexe. Dans l'ensemble, la discussion du Groupe permet d'attirer l'attention sur cette question. 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

IAS 16 : Comptabilisation des coûts à l'actif

Lors de sa réunion de décembre 2014, le Groupe avait discuté de la [question](#) de savoir ce que l'on veut dire par l'expression « pour permettre son exploitation de la manière prévue par la direction ». Du fait du projet international en cours sur la comptabilisation du produit et des coûts des tests des immobilisations corporelles, les permanents du CNC ont communiqué les résultats de la discussion aux permanents de l'IFRS Interpretations Committee. Le Groupe a suivi les délibérations de l'IFRS

Interpretations Committee en la matière et discuté des propositions du projet à plusieurs reprises (réunions de [mai 2016](#), de [novembre 2016](#) et d'[octobre 2017](#)).

Le CNC a soulevé cette question et d'autres commentaires du Groupe sur les propositions du projet dans sa [lettre de commentaires](#) d'octobre 2017 (en anglais seulement) en réponse à l'exposé-sondage de l'IASB intitulé « [Immobilisations corporelles – Produit antérieur à l'utilisation prévue \(projet de modification d'IAS 16\)](#) ». Les permanents du CNC surveillent l'issue de ce projet et mettront le Groupe au courant des développements futurs.

IFRS 3 et IAS 39 : Répartition du prix de transaction

Lors de la réunion d'octobre 2017, les permanents du CNC ont informé le Groupe que l'IFRS Interpretations Committee s'était penché sur le document soumis par le CNC sur cette [question](#) en juin 2017 et avait publié une décision provisoire sur son programme de travail.

L'IFRS Interpretations Committee a rendu définitive la décision concernant son programme de travail lors de sa réunion de novembre 2017, relevant deux méthodes possibles pour la comptabilisation de l'acquisition d'un groupe d'actifs. N'ayant pas obtenu d'éléments indiquant que le résultat de l'une ou l'autre de ces méthodes aurait une incidence significative sur les montants présentés par les entités, l'IFRS Interpretations Committee n'a pas mis cette question à son programme de travail. Toutefois, il surveillera cette question, parce que la modification imminente de la définition d'une entreprise contenue dans IFRS 3 *Regroupements d'entreprises* aura probablement pour effet d'augmenter le nombre de transactions assimilables à l'acquisition d'un groupe d'actifs. Les permanents du CNC continueront de mettre le Groupe au courant des développements futurs.

AUTRES QUESTIONS

Forum consultatif sur la normalisation comptable de l'IASB

Lors de la réunion de décembre 2017 du forum consultatif sur la normalisation comptable de l'IASB, le président du CNC a fait un exposé sur le Groupe. En effet, les travaux du Groupe suscitent de plus en plus d'intérêt à l'échelle internationale, en partie à cause du nombre de questions qu'il a traitées sur la mise en œuvre des nouvelles normes sur les produits des activités ordinaires, les instruments financiers et les contrats de location. L'exposé portait sur l'évolution du Groupe avant et après le passage aux IFRS, sur son rôle actuel auprès du CNC dans le soutien de l'application des normes IFRS au Canada et sur certains aspects de son fonctionnement.

Nombre de normalisateurs nationaux ont trouvé que la composition diversifiée du Groupe était une force et déclaré qu'ils apprécient les documents ne faisant pas autorité que le Groupe publie. Certains d'entre eux envisagent la création d'un groupe semblable dans leur propre territoire de compétence.

Soumission de questions

Le comité de planification du programme de travail du Groupe a reçu d'une partie prenante externe trois questions relatives à l'application d'IFRS 16 *Contrats de location*. Le Groupe a discuté de deux de ces questions lors de cette réunion ([IFRS 16 : Paiements de loyers futurs](#) et [IFRS 16 : Taux d'actualisation du preneur](#)). La troisième question n'a pas été retenue parce qu'elle ne répond pas

aux [critères d'inscription au programme de travail](#) du Groupe. Cette question concerne l'application de l'approche rétrospective d'IFRS 16 à une situation où les modalités initiales du contrat de location principal ne peuvent pas être appliquées. Comme la question porte sur un aspect de l'audit concernant l'importance relative, plutôt qu'un manque de clarté d'IFRS 16 quant aux critères d'application de l'approche rétrospective, le Groupe n'en a pas discuté.

Réforme fiscale aux États-Unis

Le 22 décembre 2017, plusieurs modifications à la fiscalité américaine ont été promulguées qui sont susceptibles d'avoir une incidence importante sur les entités nationales et multinationales (notamment les entités canadiennes qui exercent des activités aux États-Unis). La plupart des dispositions fiscales concernées entrent en vigueur le 1^{er} janvier 2018, et certaines ont un effet rétroactif.

Selon IAS 12 *Impôts sur le résultat*, l'impôt est évalué aux taux d'impôt dont l'application est attendue sur la période au cours de laquelle l'actif sera réalisé ou le passif réglé, sur la base des taux d'impôt (et des lois fiscales) qui ont été adoptés ou quasi adoptés à la fin de la période de présentation de l'information financière. Étant donné que les dispositions concernées ont été promulguées le 22 décembre 2017 – et indépendamment du fait que leur date d'entrée en vigueur est le 1^{er} janvier 2018 –, les entités dont l'exercice coïncide avec l'année civile doivent comptabiliser l'effet des modifications fiscales dans leurs états financiers au 31 décembre 2017.

Sur le plan comptable, la réforme a notamment pour effet de nécessiter la réévaluation des soldes d'impôt différé à la date de la promulgation et la comptabilisation de l'incidence des modifications fiscales dans la charge d'impôt, dans les autres éléments du résultat global ou dans les capitaux propres, selon les éléments entraînant la variation des soldes d'impôt.

Devant la réaction soulevée par les modifications fiscales et leur calendrier problématique, le personnel de la Securities and Exchange Commission (SEC) des États-Unis a publié le bulletin intitulé [Staff Accounting Bulletin No. 118, Income Tax Accounting Implications of the Tax Cuts and Jobs Act \(SAB 118\)](#). Ce bulletin aborde certaines mises en situation indiquant quoi faire lorsque la comptabilisation des incidences fiscales conformément aux PCGR américains est incomplète, et décrit les informations supplémentaires devant être fournies dans les états financiers. Le personnel de la SEC a indiqué qu'il ne s'objecterait pas à ce que les émetteurs privés étrangers présentant leur information financière conformément aux normes IFRS appliquent le SAB 118 aux seules fins de la présentation de l'incidence de la réforme fiscale en vertu d'IAS 12.

Le Financial Accounting Standards Board (FASB) des États-Unis se penche également sur un certain nombre de questions de comptabilité soulevées par la réforme fiscale sur le plan des PCGR américains (consulter la [décision provisoire concernant le programme de travail](#) publiée par le FASB en vue de sa réunion du 10 janvier 2018).

Il est rappelé aux parties prenantes que, même si la SEC est légalement responsable des PCGR américains et de leur interprétation pour les sociétés ouvertes qui les appliquent, seul l'IASB a le pouvoir de modifier les normes IFRS, et seuls l'IASB et l'IFRS Interpretations Committee ont celui de les interpréter. Dans les milieux internationaux de la comptabilité, de l'audit et de la réglementation, les discussions se poursuivent au sujet des répercussions de la réforme sur la

comptabilité. Les parties prenantes sont donc invitées à suivre ces discussions et à s'informer de l'incidence potentielle de la réforme fiscale sur l'information financière de l'exercice courant et des exercices à venir.

Par ailleurs, les représentants des Autorités canadiennes en valeurs mobilières font remarquer que, en vertu des lois sur les valeurs mobilières du Canada, les émetteurs assujettis sont tenus de préparer leurs états financiers conformément aux normes IFRS telles qu'elles ont été publiées par l'IASB et de les accompagner d'un rapport d'audit sans réserve. Il convient de rappeler qu'IAS 8 *Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs* indique que le recours à des estimations raisonnables est une part essentielle de la préparation des états financiers. Une estimation peut devoir être révisée en cas de changements dans les circonstances sur lesquelles elle était fondée ou par suite de nouvelles informations ou d'un surcroît d'expérience.

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