

Détention de cryptomonnaies (IAS 38 et IAS 2)

Juin 2019

L'IFRS Interpretations Committee (le Comité) a discuté de l'application des normes IFRS aux cryptomonnaies détenues.

Le Comité a fait remarquer qu'il existe toute une gamme de cryptoactifs. Aux fins de discussion, le Comité s'est penché sur un sous-ensemble de cryptoactifs — appelés « cryptomonnaies » dans la présente décision — qui comportent toutes les caractéristiques suivantes :

- a. ce sont des monnaies virtuelles inscrites dans un registre distribué sécurisé par cryptographie ;
- b. ils ne sont pas émis par une autorité territoriale ou une autre partie ;
- c. ils ne mènent pas à la conclusion d'un contrat entre le détenteur et une autre partie.

Nature d'une cryptomonnaie

Selon le paragraphe 8 d'IAS 38 *Immobilisations incorporelles*, une immobilisation incorporelle est « un actif non monétaire identifiable sans substance physique ».

Le paragraphe 12 d'IAS 38 précise qu'un actif est identifiable s'il est séparable ou s'il résulte de droits contractuels ou d'autres droits établis. Un actif est séparable s'il « est susceptible d'être séparé ou dissocié de l'entité et d'être vendu, cédé, concédé par licence, loué ou échangé, soit individuellement, soit conjointement avec un contrat, un actif identifiable ou un passif identifiable y afférents ».

Au paragraphe 16 d'IAS 21 *Effets des variations des cours des monnaies étrangères*, il est stipulé que « la caractéristique principale d'un élément non monétaire est l'absence de tout droit de recevoir (ou de toute obligation de livrer) un nombre fixe ou déterminable d'unités monétaires ».

Le Comité a fait observer que les cryptomonnaies qui sont détenues répondent à la définition d'une immobilisation incorporelle énoncée dans IAS 38, car (a) elles sont susceptibles d'être séparées du détenteur et d'être vendues ou transférées individuellement, et (b) elles ne donnent pas au détenteur le droit de recevoir un nombre fixe ou déterminable d'unités monétaires.

Quelle norme IFRS s'applique aux cryptomonnaies détenues ?

Le Comité a conclu qu'IAS 2 *Stocks* s'applique aux cryptomonnaies lorsqu'elles sont détenues en vue de la vente dans le cours normal de l'activité. Si les cryptomonnaies ne sont pas détenues à cette fin, l'entité applique IAS 38. Le Comité a examiné les éléments ci-après pour parvenir à sa conclusion.

Immobilisation incorporelle

IAS 38 s'applique à la comptabilisation de toutes les immobilisations incorporelles, à l'exception :

- a. des immobilisations incorporelles entrant dans le champ d'application d'une autre norme ;
- b. des actifs financiers, tels que définis dans IAS 32 *Instruments financiers : Présentation* ;
- c. de la comptabilisation et de l'évaluation des actifs de prospection et d'évaluation ;
- d. des dépenses relatives à la mise en valeur de gisements et à l'extraction de minerais, de pétrole, de gaz naturel et d'autres ressources similaires non renouvelables.

Par conséquent, le Comité s'est demandé si une cryptomonnaie détenue répond à la définition d'un actif financier selon IAS 32 ou entre dans le champ d'application d'une autre norme.

Actif financier

Une des définitions données au paragraphe 11 d'IAS 32 est celle d'un actif financier. Essentiellement, un actif financier est tout actif qui est (a) de la trésorerie, (b) un instrument de capitaux propres d'une autre entité, (c) un droit contractuel de recevoir d'une autre entité de la trésorerie ou un autre actif financier, (d) un droit contractuel d'échanger des actifs financiers ou des passifs financiers avec une autre entité dans des conditions précises, ou (e) un contrat qui sera ou qui peut être réglé en instruments de capitaux propres de l'entité.

Le Comité a conclu qu'une cryptomonnaie détenue ne constitue pas un actif financier, puisqu'elle ne constitue ni de la trésorerie (voir ci-après) ni un instrument de capitaux propres d'une autre entité. Une cryptomonnaie ne donne pas non plus au détenteur un droit contractuel ni ne constitue un contrat qui sera ou qui peut être réglé en instruments de capitaux propres du détenteur lui-même.

Trésorerie

Selon le paragraphe AG3 d'IAS 32, « [u]ne monnaie (de la trésorerie) est un actif financier parce qu'elle représente le moyen d'échange et qu'elle constitue par conséquent l'étalon à partir duquel toutes les transactions sont évaluées et comptabilisées dans les états financiers. Un dépôt de trésorerie dans une banque ou dans un établissement financier similaire constitue un actif financier parce qu'il représente le droit contractuel pour le déposant d'obtenir de l'établissement de la trésorerie ou de tirer un chèque ou un instrument similaire contre le solde en faveur d'un créancier en paiement d'un passif financier ».

Le Comité a fait observer que selon la description de « trésorerie » énoncée au paragraphe AG3 d'IAS 32, il est attendu que la trésorerie soit utilisée comme moyen d'échange (c'est-à-dire en échange de biens ou de services) et comme unité monétaire pour l'établissement des prix des biens ou des services au point de constituer l'étalon à partir duquel toutes les transactions sont évaluées et comptabilisées dans les états financiers.

Certaines cryptomonnaies peuvent être utilisées en échange de biens ou de services précis. Toutefois, le Comité a fait remarquer qu'il n'était au courant d'aucune cryptomonnaie qui soit utilisée comme moyen d'échange et comme unité monétaire pour l'établissement des prix des biens ou des services au point de constituer l'étalon à partir duquel toutes les transactions sont évaluées et comptabilisées dans les états financiers. Par conséquent, le Comité a conclu qu'une cryptomonnaie détenue ne constitue pas de la trésorerie, parce que les cryptomonnaies ne possèdent pas actuellement les caractéristiques de la trésorerie.

Stocks

IAS 2 s'applique aux stocks d'immobilisations incorporelles. Selon le paragraphe 6 de la norme, les stocks sont des actifs :

- a. détenus en vue de la vente dans le cours normal de l'activité ;
- b. en cours de production pour une telle vente ; ou
- c. sous forme de matières premières ou de fournitures devant être consommées dans le processus de production ou de prestation de services.

Le Comité a fait observer qu'une entité peut détenir des cryptomonnaies en vue de la vente dans le cours normal de l'activité. Dans ce cas, une cryptomonnaie détenue est un élément de stocks pour l'entité et, par conséquent, IAS 2 s'applique à cette cryptomonnaie.

Le Comité a également fait observer qu'une entité peut agir comme courtier négociant en cryptomonnaies. L'entité tient alors compte des dispositions du paragraphe 3(b) d'IAS 2 applicables aux courtiers négociants en marchandises, qui évaluent leurs stocks à la juste valeur diminuée des coûts de vente. Selon le paragraphe 5 d'IAS 2, les courtiers négociants en marchandises sont ceux qui achètent ou vendent des marchandises pour le compte de tiers ou pour leur propre compte. Les stocks désignés au paragraphe 3(b) 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.

Informations à fournir

En plus de fournir les informations requises par les normes IFRS, l'entité est tenue de fournir toute information qui est utile à la compréhension de ses états financiers (paragraphe 112 d'IAS 1 *Présentation des états financiers*). Plus particulièrement, le Comité a fait remarquer que, s'agissant des cryptomonnaies détenues :

- a. l'entité fournit les informations exigées par (i) les paragraphes 36 à 39 d'IAS 2 pour les cryptomonnaies détenues en vue de la vente dans le cours normal de l'activité, et (ii) les paragraphes 118 à 128 d'IAS 38 pour les cryptomonnaies détenues auxquelles elle applique IAS 38 ;
- b. si l'entité évalue à la juste valeur les cryptomonnaies détenues, elle se conforme aux obligations d'information applicables des paragraphes 91 à 99 d'IFRS 13 *Évaluation de la juste valeur* ;
- c. en application du paragraphe 122 d'IAS 1, l'entité fournit les jugements portés par la direction concernant le traitement comptable des cryptomonnaies détenues s'ils font partie des jugements qui ont eu le plus d'incidence sur les montants comptabilisés dans les états financiers ;
- d. le paragraphe 21 d'IAS 10 *Événements postérieurs à la date de clôture* exige que l'entité fournisse des informations sur tout événement significatif ne donnant pas lieu à des ajustements, y compris la nature de l'événement et une estimation de son effet financier (ou l'indication que cette estimation ne peut être faite). Par exemple, une entité qui détient des cryptomonnaies pourrait se demander si les variations de leur juste valeur après la date de clôture sont suffisamment importantes pour que le fait d'omettre de communiquer cette information puisse avoir une incidence sur les décisions économiques prises par les utilisateurs sur la base des états financiers.