

# Comparaison des IFRS et des PCGR canadiens

Au 31 juillet 2008

## Introduction

La présente analyse comparative a été préparée par les permanents du Conseil des normes comptables (CNC) mais elle n'a pas été approuvée par le CNC. Il convient de noter que plusieurs des changements qui seront apportés en 2009 à la terminologie française des normes internationales mentionnées dans la colonne de gauche du second tableau du présent texte y ont été sciemment intégrés. Le CNC a adopté, à l'égard des entreprises ayant une obligation publique de rendre des comptes, une stratégie consistant à remplacer les normes canadiennes du Manuel de l'ICCA – Comptabilité (le «Manuel») par les Normes internationales d'information financière (International Financial Reporting Standards, IFRS) d'ici le 1<sup>er</sup> janvier 2011. D'autres entreprises pourraient également choisir d'adopter les IFRS. Dans le but d'aider les personnes concernées par cette stratégie à se familiariser avec les différences entre les normes canadiennes et les IFRS, le présent document offre une comparaison préliminaire entre les aspects les plus significatifs des IFRS et des normes canadiennes du Manuel. Loin d'être exhaustive, la comparaison ne vise pas à présenter la totalité des similitudes et des différences qui existent entre les deux ensembles de normes. Elle se veut plutôt un aperçu des IFRS qui permette aux intéressés de repérer les IFRS qui sont le plus susceptibles d'affecter leurs opérations futures. Une fois que le lecteur aura repéré les IFRS en question, il lui appartiendra d'en consulter le texte même afin de comprendre pleinement en quoi consistent l'application des IFRS et la préparation des états financiers selon leurs dispositions. La présente comparaison ne doit pas être utilisée pour la préparation d'états financiers.

On entend par normes IFRS les IFRS 1 à 8 proprement dites, les IAS (International Accounting Standards) 1 à 41 ainsi que l'ensemble des prises de position du Comité d'interprétation des normes internationales d'information financière (International Financial Reporting Interpretations Committee, IFRIC) et de son prédécesseur, le Comité permanent d'interprétation (Standing Interpretations Committee, SIC). La présente comparaison porte sur cet ensemble des normes IFRS et sur les chapitres et notes d'orientation du Manuel publiés au 31 juillet 2008. Il se peut toutefois que la date d'entrée en vigueur de certaines de ces normes ou interprétations soit postérieure au 31 juillet 2008. Conçues principalement pour s'appliquer aux sociétés à but lucratif, les IFRS ne comprennent pas de normes équivalentes à celles du Manuel qui concernent les organismes sans but lucratif (OSBL).

La présente comparaison sera mise à jour périodiquement. Elle est dans l'ensemble structurée selon l'ordre de numérotation des IFRS, les chapitres du Manuel pour lesquels il n'existe pas d'IFRS équivalentes étant présentés à la fin du document. Les abrégés des délibérations du Comité sur les problèmes

nouveaux (les abrégés du CPN) sont pris en compte lorsque leur importance le justifie.

Les IFRS et les normes canadiennes sont fondées sur des cadres conceptuels qui sont dans une large mesure similaires. Mis à part quelques exceptions, elles couvrent essentiellement les mêmes sujets et aboutissent aux mêmes conclusions sur de nombreux points. Les IFRS sont très proches des normes canadiennes tant par le style que par la forme. Elles sont présentées de la même manière que les chapitres du Manuel, font ressortir les principes et se servent d'une terminologie assez similaire. Les différentes normes IFRS et les chapitres correspondants du Manuel ont à peu près la même longueur et présentent un niveau de détail semblable. Le volume des deux ensembles de normes est également similaire.

Tant l'International Accounting Standards Board (IASB) que le CNC ont actuellement des projets de normalisation en cours. Le CNC a l'intention d'adopter les normes convergentes dont l'IASB et le Financial Accounting Standards Board (FASB) auront convenu, à mesure qu'elles seront adoptées par l'IASB. Le CNC envisagera également l'adoption d'autres normes IFRS nouvelles, lorsque celles-ci ne seront pas incompatibles avec les exigences américaines. Le CNC pourra toutefois décider de fixer au 1<sup>er</sup> janvier 2011 la date d'application obligatoire des nouvelles normes adoptées d'ici cette date, en permettant leur adoption anticipée. Pour les entreprises ayant une obligation publique de rendre des comptes, le CNC adoptera le reste des normes IFRS le 1<sup>er</sup> janvier 2011. On trouvera indiqué dans la présente comparaison, en tête de chaque section sous le titre «état de la situation», s'il existe actuellement un projet en cours qui pourrait avoir une incidence sur la transition des entreprises vers les IFRS. Il est conseillé à quiconque est touché par la norme en question d'aller lire le texte du projet sur le site Web du normalisateur concerné pour connaître l'état d'avancement du projet et apprécier les effets des modifications. On peut trouver de plus amples informations sur le calendrier des projets en consultant le document préparé par les permanents du CNC et intitulé «[Quelles IFRS devra-t-on vraisemblablement appliquer lors du basculement au Canada en 2011](#)».

L'expression «en convergence» a été utilisée dans la comparaison lorsque aucun conflit ne résulte de l'application des normes canadiennes et des IFRS (c'est-à-dire qu'une entité pourrait appliquer les deux ensembles de normes en même temps; toutefois, dans certains cas, elle pourrait choisir d'appliquer des traitements plus restrictifs, ou encore à fournir des informations additionnelles lors de l'application de l'un ou l'autre des ensembles de normes). À un niveau de détail plus poussé, il y a inévitablement des différences, en raison des divergences dans le niveau de précision des indications fournies et dans la façon d'exprimer des idées similaires.

La présente comparaison est une mise à jour de la version du 31 mars 2007. Les points saillants des modifications apportées à cette version se trouvent à la fin du présent document.

Le tableau de concordance qui suit fait le rapprochement entre chacune des normes internationales d'information financière et des interprétations SIC et IFRIC publiées au 31 juillet 2008 avec les dispositions correspondantes du Manuel de l'ICCA – Comptabilité. Les textes qui ne sont plus en vigueur depuis le 31 juillet 2008 et qui ont de ce fait été retirés n'ont pas été pris en compte.

	Normes internationales d'information financière	Chapitres du Manuel	Notes d'orientation	Abrégés du CPN
IAS 1	Présentation des états financiers	1000, 1300, 1400, 1505, 1508, 1510, 1520, 1530, 1535, 3000, 3020, 3210, 3240, 3251, 3260, 3480		59, 122, 170
IAS 2	Stocks	3031		
—	IAS 3 a été remplacée par IAS 27 et IAS 28	—		
—	IAS 4 a été remplacée par IAS 36 et IAS 38	—		
—	IAS 5 a été remplacée par IAS 1	—		
—	IAS 6 a été remplacée par IAS 15	—		
IAS 7	Tableau des flux de trésorerie	1540, 1651		34, 47
IAS 8	Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs	1100, 1506, 3480, 3610		
—	IAS 9 a été remplacée par IAS 38			
IAS 10	Événements postérieurs à la période de reporting	3820		
IAS 11	Contrats de construction	1505, 1508, 3031, 3400		65, 78
IAS 12	Impôts sur le résultat	1300, 3465		120, 136, 146, 167, 170
—	IAS 13 a été remplacée par IAS 1	—		
—	IAS 14 a été remplacée par IFRS 8			
—	IAS 15 a été retirée	—		
IAS 16	Immobilisations corporelles	1400, 1506, 1520, 3061, 3280, 3831		86, 126
IAS 17	Contrats de location	1520, 3065		19, 21, 25, 30, 46, 52, 61, 85, 97, 150
IAS 18	Produits des activités ordinaires	3400	2, 4	65, 123, 141, 142, 143, 156
IAS 19	Avantages du personnel	3461		134
IAS 20	Comptabilisation des subventions publiques et informations à fournir sur l'aide publique	1520, 3800		
IAS 21	Effets des variations des cours des monnaies étrangères	1651		130
—	IAS 22 a été remplacée par IFRS 3	—		

	<b>Normes internationales d'information financière</b>	<b>Chapitres du Manuel</b>	<b>Notes d'orientation</b>	<b>Abrégés du CPN</b>
IAS 23	Coûts d'emprunt	1505, 3061, 3850		12
IAS 24	Information relative aux parties liées	3840		79, 83
—	IAS 25 a été remplacée par IAS 39 et IAS 40	—		
IAS 26	Comptabilité et rapports financiers des régimes de retraite	4100		116, 168
IAS 27	États financiers consolidés et individuels	1300, 1590, 1600, 3051	15	157
IAS 28	Participations dans des entreprises associées	1300, 3051	18	8, 165
IAS 29	Information financière dans les économies hyperinflationnistes	1651		
	IAS 30 a été remplacée par IFRS 7			
IAS 31	Participations dans des coentreprises	1300, 3055, 3831	18	38
IAS 32	Instruments financiers : présentation	1300, 3861 ou 3863		50, 70, 74, 75, 94, 96, 148, 149, 164
IAS 33	Résultat par action	3500		10, 40, 50, 155, 170
IAS 34	Information financière intermédiaire	1505, 1751, 3461, 3870		
—	IAS 35 a été remplacée par IFRS 5	—		
IAS 36	Dépréciation d'actifs	1581, 3025, 3051, 3061, 3064, 3063, 4211		61, 64, 126, 129, 133, 136, 152, 164
IAS 37	Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels	1000, 1508, 3110, 3280, 3290, 3475	14	91, 134, 135, 159
IAS 38	Immobilisations incorporelles	1581, 3061, 3064		55, 86, 118
IAS 39	Instruments financiers : comptabilisation et évaluation	1300, 1651, 3025, 3855, 3865	12, 14, 18	39, 88, 96, 101, 164, 166, 169
IAS 40	Immeubles de placement	3061		
IAS 41	Agriculture	—		
IFRS 1	Première adoption des normes internationales d'information financière	—		
IFRS 2	Païement fondé sur des actions	3870		127, 132, 162
IFRS 3	Regroupements d'entreprises	1300, 1581, 1600, 3064		10, 14, 42, 55, 64, 66, 73, 94, 114, 119, 124, 125, 127, 137, 140, 152, 154
IFRS 4	Contrats d'assurance	4211	3, 8, 9	
IFRS 5	Actifs non courants détenus en vue de la vente et activités abandonnées	3475		135, 153, 161
IFRS 6	Prospection et évaluation des ressources minérales	3061, 3063	11, 16	126, 160
IFRS 7	Instruments financiers : Informations à fournir	3861 ou 3862		
IFRS 8	Secteurs opérationnels	1701		115

LES DIFFÉRENCES NE FIGURENT PAS EN TOTALITÉ DANS LA PRÉSENTE COMPARAISON –  
POUR LE TEXTE INTÉGRAL DES NORMES, SE REPORTER AUX NORMES IFRS ET AU MANUEL DE L'ICCA – COMPTABILITÉ

	<b>Interprétations des normes internationales d'information financière</b>	<b>Chapitres du Manuel</b>	<b>Notes d'orientation</b>	<b>Abrégés du CPN</b>
SIC-7	Introduction de l'Euro (IAS 21)	—		
SIC-10	Aide publique — absence de relation spécifique avec des activités opérationnelles (IAS 20)	3800		
SIC-12	Consolidation — entités ad hoc (IAS 27)	—	15	157, 163
SIC-13	Entités contrôlées conjointement — apports non monétaires par des coentrepreneurs (IAS 31)	3055, 3831		67
SIC-15	Avantages dans les contrats de location simple (IAS 17)	3065		21
SIC-21	Impôts sur le résultat — recouvrement des actifs non amortissables réévalués (IAS 12, IAS 16)	3061, 3465		
SIC-25	Impôts sur le résultat — changements de statut fiscal d'une entreprise ou de ses actionnaires (IAS 12)	3465		
SIC-27	Évaluation de la substance des transactions prenant la forme juridique d'un contrat de location (IAS 1, IAS 17, IAS 18)	3065, 3400		
SIC-29	Informations à fournir — accords de concession de services (IAS 1)	1505, 3061, 3065, 3280, 3290		
SIC-31	Produits des activités ordinaires — opérations de troc portant sur des services de publicité (IAS 18)	3400		
SIC-32	Immobilisations incorporelles — coûts liés aux sites web (IAS 38)	3061, 3064		86, 118
IFRIC-1	Variations des passifs existants relatifs au démantèlement, à la remise en état et similaires (IAS 1, IAS 8, IAS 16, IAS 23, IAS 36, IAS 37)	3110		
IFRIC-2	Parts sociales des entités coopératives et instruments similaires (IAS 32, IAS 39)	3861 ou 3863		
	L'interprétation IFRIC 3 a été retirée	—		
IFRIC-4	Déterminer si un accord contient un contrat de location (IAS 8, IAS 16, IAS 17, IAS 38)	3065		150
IFRIC-5	Droits aux intérêts émanant de fonds de gestion dédiés au démantèlement, à la remise en état et à la réhabilitation de l'environnement (IAS 8, IAS 27, IAS 28, IAS 31, IAS 37, IAS 39)	—		

	<b>Interprétations des normes internationales d'information financière</b>	<b>Chapitres du Manuel</b>	<b>Notes d'orientation</b>	<b>Abrégés du CPN</b>
IFRIC-6	Passifs découlant de la participation à un marché spécifique – déchets d'équipements électriques et électroniques (IAS 8, IAS 37)	—		
IFRIC-7	Application de l'approche du retraitement dans le cadre d'IAS 29 Information financière dans les économies hyperinflationnistes	1651		
IFRIC-8	Champ d'application de IFRS 2	3870		
IFRIC-9	Réexamen de dérivés incorporés (IAS 39)	3855		
IFRIC-10	Information financière intermédiaire et dépréciation (IAS 39, IFRS 1)	1751, 3064, 3855		
IFRIC-11	Actions propres et transactions intra-groupe (IFRS 2)	3870		
IFRIC-12	Accords de concession de services [version préliminaire]	1400, 3061, 3065, 3280, 3400, 3800, 3855		
IFRIC-13	Programmes de fidélisation des clients (IAS 8, IAS 18, IAS 37)	—		
IFRIC-14	IAS 19 — Limitation de l'actif au titre de prestations définies, obligations de financement minimum et leur interaction	3461		
IFRIC-15	Accords pour la construction d'un bien immobilier	3400		
IFRIC-16	Couvertures d'un investissement net dans une activité à l'étranger (IAS 8, IAS 21, IAS 39)	1651, 3865		

## CADRE POUR LA PRÉPARATION ET LA PRÉSENTATION DES ÉTATS FINANCIERS

État de la situation : L'IASB a entrepris un projet visant l'élaboration d'un cadre conceptuel révisé.

### Champ d'application

Le cadre de l'IASB s'applique aux états financiers à usage général des entreprises commerciales, industrielles et autres, qu'elles appartiennent au secteur public ou au secteur privé.

Le chapitre 1000, FONDEMENTS CONCEPTUELS DES ÉTATS FINANCIERS, s'applique également aux organismes sans but lucratif. Des normes comptables distinctes s'appliquent à la plupart des entités du secteur public.

### Objectifs des états financiers

L'objectif des états financiers est de fournir une information sur la situation financière, la performance et les variations de la situation financière d'une entreprise, qui soit utile à un large éventail d'utilisateurs pour prendre des décisions économiques. Les états financiers peuvent également montrer les résultats de la gestion des dirigeants ou la reddition de comptes par les dirigeants quant aux ressources qui leur ont été confiées.

L'objectif des états financiers est de communiquer des informations utiles aux investisseurs, aux membres, aux apporteurs, aux créanciers, et aux autres utilisateurs qui ont à prendre des décisions en matière d'attribution des ressources ou à apprécier la façon dont la direction s'acquitte de sa responsabilité de gérance.

### Hypothèses de base

Les états financiers sont préparés sur la base de la comptabilité d'engagement — de sorte que les effets des transactions et autres événements sont comptabilisés quand ces transactions et événements se produisent, et ils sont présentés dans les états financiers des exercices auxquels ils se rattachent. Les états financiers sont normalement préparés selon l'hypothèse qu'une entreprise est en situation de continuité d'exploitation et poursuivra ses activités dans un avenir prévisible.

Les éléments constatés dans les états financiers sont comptabilisés suivant la méthode de la comptabilité d'exercice (c'est-à-dire d'engagement). Les états financiers sont fondés sur l'hypothèse de la continuité de l'exploitation de l'entité, c'est-à-dire l'hypothèse que celle-ci poursuivra ses activités dans un avenir prévisible et sera en mesure de réaliser ses actifs et de s'acquitter de ses dettes dans le cours normal de ses activités.

## Caractéristiques qualitatives des états financiers

Les quatre principales caractéristiques qualitatives sont :

- l'intelligibilité;
- la pertinence;
- la fiabilité;
- la comparabilité.

Le chapitre 1000 donne les mêmes quatre principales caractéristiques (le mot «compréhensibilité» est utilisé au lieu de «intelligibilité»).

## Éléments des états financiers

### Actifs

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

Les actifs sont les ressources économiques sur lesquelles l'entité exerce un contrôle par suite d'opérations ou de faits passés, et qui sont susceptibles de lui procurer des avantages économiques futurs.

### Passifs

Un passif est une obligation actuelle de l'entité résultant d'événements passés et dont l'extinction devrait se traduire pour l'entreprise par une sortie de ressources représentatives d'avantages économiques.

Les passifs sont des obligations qui incombent à l'entité par suite d'opérations ou de faits passés, et dont le règlement pourra nécessiter le transfert ou l'utilisation d'actifs, la prestation de services ou toute autre cession d'avantages économiques.

### Capitaux propres/actif net

Les capitaux propres sont l'intérêt résiduel dans les actifs de l'entreprise après déduction de tous ses passifs.

Les capitaux propres représentent le droit de propriété sur les actifs d'une entreprise à but lucratif, après déduction de ses passifs. Bien que les capitaux propres d'une entreprise à but lucratif constituent un solde résiduel, ils comportent plusieurs catégories d'éléments bien définies, par exemple les diverses catégories de capital-actions, le surplus d'apport et les bénéfices non répartis.

L'actif net (appelé aussi actifs nets, avoir net ou soldes de fonds) des organismes sans but lucratif représente le solde résiduel des actifs de ces organismes après déduction des passifs. L'actif net peut comporter des catégories bien définies d'éléments dont l'utilisation peut être grevée ou non d'une affectation.



### Produits/gains

Les produits sont les accroissements d'avantages économiques au cours de l'exercice, sous forme d'entrées ou d'accroissements d'actifs, ou de diminutions de passifs, qui ont pour résultat l'augmentation des capitaux propres autres que les augmentations provenant des apports des participants aux capitaux propres.

Les produits sont les augmentations des ressources économiques, sous forme d'entrées ou d'accroissements d'actifs ou de diminutions de passifs, qui résultent des activités courantes de l'entité.

Les gains sont les augmentations des capitaux propres (ou de l'actif net) provenant d'opérations et de faits périphériques ou accessoires et de l'ensemble des autres opérations, faits et circonstances qui ont un effet sur l'entité, à l'exception des augmentations résultant des produits ou des apports de capitaux propres (ou d'éléments de l'actif net).

### Charges/pertes

Les charges sont des diminutions d'avantages économiques au cours de l'exercice, sous forme de sorties ou de diminutions d'actifs, ou de survenance de passifs, qui ont pour résultat de diminuer les capitaux propres autrement que par des distributions aux participants aux capitaux propres.

Les charges sont les diminutions des ressources économiques, sous forme de sorties ou de diminutions d'actifs ou de constitutions de passifs, qui résultent des activités courantes menées par l'entité en vue de la génération de produits ou de la prestation de services.

Les pertes sont les diminutions des capitaux propres (ou de l'actif net) provenant d'opérations et de faits périphériques ou accessoires et de l'ensemble des autres opérations, faits et circonstances qui ont un effet sur l'entité, à l'exception des diminutions résultant des charges ou des distributions de capitaux propres (ou d'éléments de l'actif net).

### Comptabilisation/constatation

Un article qui satisfait à la définition d'un élément doit être comptabilisé si :

- il est probable que tout avantage économique futur qui lui est lié ira à l'entité ou en proviendra; et
- l'article a un coût ou une valeur qui peut être évalué de façon fiable.

Les critères de constatation sont les suivants :

- dans le cas des éléments qui impliquent l'obtention ou l'abandon d'avantages économiques futurs, il est probable que lesdits avantages seront effectivement obtenus ou abandonnés;
- il existe une base de mesure appropriée pour l'élément en cause et il est possible de procéder à une estimation raisonnable du montant.

## Évaluation/mesure

Le Cadre donne quatre conventions d'évaluation :

- coût historique;
- coût actuel;
- valeur de réalisation;
- valeur actualisée.

Il ajoute que la convention d'évaluation la plus communément adoptée par les entités pour préparer leurs états financiers est celle du coût historique. Celle-ci est habituellement combinée avec d'autres conventions d'évaluation.

Le chapitre 1000 indique que les états financiers sont surtout établis sur la base du coût historique. Il ajoute toutefois que d'autres bases sont utilisées dans de rares circonstances, dont :

- coût de remplacement;
- valeur de réalisation;
- valeur actualisée.

## Capital et maintien du capital

Le cadre de l'IASB définit les concepts du maintien du capital financier et du maintien du capital physique, mais n'indique pas si l'un ou l'autre de ces concepts doit être appliqué.

Le chapitre 1000 précise que, aux fins de l'établissement des états financiers, la préservation des capitaux propres est mesurée en numéraire.

## IAS 1, PRÉSENTATION DES ÉTATS FINANCIERS

État de la situation : L'IASB travaille à un projet conjoint avec le FASB visant l'établissement d'une norme commune de présentation de l'information financière dans les états financiers.

### Composantes des états financiers

Un jeu complet d'états financiers comprend un état de situation financière, un état du résultat global, un état des variations des capitaux propres, un tableau des flux de trésorerie et des notes contenant un résumé des principales méthodes comptables et d'autres informations explicatives. Il comprend également un état de situation financière au début de la première période de comparaison lorsque l'entité applique rétrospectivement une méthode comptable, retraite des éléments rétrospectivement ou reclasse des éléments.

Le résultat global est présenté soit dans un état unique de résultat global soit dans deux états (un compte de résultat séparé et un état du résultat global où figurent d'abord le résultat, puis les autres éléments du résultat global).

Le chapitre 1400, NORMES GÉNÉRALES DE PRÉSENTATION DES ÉTATS FINANCIERS, et le chapitre 1530, RÉSULTAT ÉTENDU, sont en convergence avec IAS 1 si ce n'est qu'un état des bénéfices non répartis est exigé et que le résultat étendu peut aussi être présenté dans l'état des variations des capitaux propres. Le chapitre 1506, MODIFICATIONS COMPTABLES, n'oblige pas les entités à présenter un bilan au début de la première période de comparaison lorsqu'elle applique rétrospectivement une méthode comptable, retraite des éléments rétrospectivement ou reclasse des éléments.

### Image fidèle

Les états financiers doivent présenter une image fidèle de la situation financière, de la performance financière et des flux de trésorerie d'une entité.

Le chapitre 1400 est en convergence avec la norme IAS 1.

L'application des IFRS, accompagnée de la présentation d'informations supplémentaires lorsque nécessaire, est présumée conduire à des états financiers qui donnent une image fidèle.

Le chapitre 1400 énonce ce qui suit : «Pour atteindre l'objectif d'une image fidèle selon les principes comptables généralement reconnus, il faut :

- appliquer le chapitre 1100, PRINCIPES COMPTABLES GÉNÉRALEMENT RECONNUS;
- fournir des informations suffisantes à propos des opérations ou des événements qui ont un effet sur la situation financière, les résultats d'exploitation et les flux de trésorerie de l'entité pour les périodes présentées, et dont la dimension, la nature et l'incidence sont telles que leur mention est nécessaire à la compréhension de cet effet;
- fournir l'information de façon claire et compréhensible.»

Dans les circonstances extrêmement rares où le respect d'une disposition d'une IFRS serait trompeur au point d'être contraire à l'objectif des états financiers décrits dans le Cadre conceptuel, l'entité doit s'écarter de cette disposition lorsque le cadre réglementaire pertinent l'exige ou le permet, et fournir des informations spécifiées.

Le Manuel ne contient aucune disposition correspondante.

## Continuité de l'exploitation

Une évaluation de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation doit être effectuée chaque fois qu'un état financier est préparé. Les incertitudes significatives susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son activité doivent être indiquées.

Le chapitre 1400 est en convergence avec la norme IAS 1.

## L'importance relative

Chaque catégorie significative d'éléments similaires doit faire l'objet d'une présentation séparée. L'importance relative est déterminée au regard de la possibilité que l'information puisse influencer les décisions économiques des utilisateurs des états financiers.

Le chapitre 1000, FONDEMENTS CONCEPTUELS DES ÉTATS FINANCIERS, est en convergence avec la norme IAS 1.

## Informations comparatives

Des informations comparatives au titre de la période précédente doivent être présentées, sauf autorisation ou

Le chapitre 1400 est en convergence avec IAS 1, mais il se peut que des informations comparatives ne soient

disposition contraire d'une norme ou d'une interprétation.

pas nécessaires dans les rares circonstances où elles ne sont pas significatives.

## Classement des actifs et des passifs

Les actifs et les passifs courants et non courants doivent être présentés séparément dans l'état de situation financière, sauf lorsqu'une présentation selon le critère de liquidité apporte des informations fiables et plus pertinentes. Les actifs et les passifs courants sont ceux que l'entité s'attend à pouvoir réaliser, vendre, consommer ou régler dans le cadre du cycle normal de son exploitation, qui sont détenus essentiellement aux fins d'être négociés, que l'entité s'attend à réaliser dans les douze mois suivant la fin de la période de reporting ou qui constituent de la trésorerie ou des équivalents de trésorerie.

Un passif financier pour lequel l'entité ne dispose pas d'un droit inconditionnel de différer le règlement pour au moins douze mois à compter de la fin de la période de reporting est classé dans les passifs courants, même si un accord de refinancement à long terme est conclu après la fin de la période de reporting et avant la date d'autorisation de publication des états financiers.

Le chapitre 1510, ACTIF ET PASSIF À COURT TERME, est moins exhaustif que la norme IAS 1.

Le chapitre 1510 indique qu'il se peut que la subdivision de l'actif et du passif en éléments à court terme et en éléments à long terme dans le bilan des entreprises de certains secteurs d'activité ne soit pas appropriée.

Le CPN-122, «Classement dans le bilan des dettes remboursables à la demande du créancier et des dettes devant vraisemblablement être refinancées», exige qu'une telle dette soit classée dans le passif à court terme à moins que le débiteur s'attende à refinancer la dette et que cette intention soit confirmée par des événements postérieurs à la date de clôture. Le CPN-59, «Non-respect de clauses restrictives afférentes à une dette à long terme», permet également le classement dans le passif à long terme lorsque certaines conditions sont remplies après la date de clôture.

## Éléments d'information à présenter dans le corps des états financiers

La norme IAS 1 indique quels éléments sont à présenter dans le corps des états financiers. Bien qu'elle ne précise pas l'ordre dans lequel ni la forme sous laquelle les éléments doivent être présentés dans les états financiers, elle exige que les éléments de nature ou de fonction dissemblables soient présentés séparément.

Le Manuel n'exige pas que les provisions et les actifs biologiques soient présentés comme des postes du bilan. Autrement, il y a convergence entre le Manuel et la norme IAS 1.

Le chapitre 1520, ÉTAT DES RÉSULTATS, est plus précis sur les éléments qui doivent faire l'objet de postes dans l'état des résultats.

## Capital social

La norme IAS 1 précise quelles sont les informations à fournir au sujet du capital social et des réserves.

Le chapitre 3240, CAPITAL-ACTIONS, et le chapitre 3260, RÉSERVES, sont en convergence avec la norme IAS 1, si ce n'est que, dans IAS 1 et dans le cadre conceptuel de l'IASB, les réserves reçoivent une définition plus large, puisqu'elles peuvent inclure les ajustements destinés au maintien du capital.

Le Manuel n'exige pas d'informations sur les actions de l'entité détenues par ses filiales ou entités associées, ou une description de la nature et de l'objet de chacune des réserves figurant dans les capitaux propres.

## Autres éléments du résultat global ou étendu

La norme IAS 1 exige la fourniture des informations suivantes :

- les ajustements effectués pour reclasser des montants antérieurement comptabilisés en autres éléments du résultat global dans le résultat de la période courante;
- le montant d'impôt relatif à chaque autre élément du résultat global (y compris les ajustements de reclassement).

Le chapitre 1530 est en convergence avec la norme IAS 1.

## Informations à fournir sur les méthodes comptables

La norme IAS 1 exige la fourniture des informations suivantes :

- la ou les bases d'évaluation utilisées pour l'établissement des états financiers;
- chacune des méthodes comptables utilisées qui est nécessaire à une bonne compréhension des états financiers;
- les jugements, à l'exclusion des estimations, réalisés lors de l'application des méthodes comptables, qui ont l'impact le plus significatif sur les états financiers.

Le chapitre 1505, PUBLICATION DES CONVENTIONS COMPTABLES, indique qu'une entreprise devrait définir et décrire les conventions comptables ayant un effet important sur ses états financiers. Il faut fournir au minimum des informations sur :

- les choix opérés entre diverses méthodes acceptables;
- les méthodes propres à un secteur d'activité, même si elles sont suivies par la majorité des entreprises du secteur.

Aucune information n'est exigée sur les jugements posés lors de l'application des méthodes comptables.

## Incertitude relative aux estimations

Il faut fournir des informations sur les principales sources d'incertitude relatives aux estimations qui présentent un risque important d'entraîner un ajustement significatif au cours de la période suivante.

Le chapitre 1508, INCERTITUDES RELATIVES À LA MESURE, est en convergence avec IAS 1, sous réserve que IAS 1 ne prévoit pas d'exception à l'obligation d'indiquer le montant constaté au titre de l'élément qui fait l'objet d'une incertitude relative à la mesure lorsqu'une telle mention peut avoir des répercussions négatives importantes sur l'entité.

## Éléments extraordinaires

L'IAS 1 interdit la fourniture d'informations sur les «éléments extraordinaires» dans les états financiers.

Le chapitre 3480, ÉLÉMENTS EXTRAORDINAIRES, prévoit la présentation des éléments extraordinaires qui ne sont pas tenus pour susceptibles de se répéter fréquemment au cours des prochains exercices, qui ne sont pas typiques des activités normales de l'entité et qui ne découlent pas principalement de décisions ou d'appréciations de la direction ou des propriétaires.

## Autres informations à fournir

La norme IAS 1 exige que soient fournies les informations suivantes en ce qui concerne le capital :

- des informations qualitatives sur les objectifs, les politiques et les processus de gestion du capital de

Le chapitre 1535, INFORMATIONS À FOURNIR CONCERNANT LE CAPITAL, est en convergence avec la norme IAS 1 en ce qui a trait aux informations à fournir sur le capital.

- l'entité, ce qui comprend tous les éléments que l'entité considère comme faisant partie du capital;
- un résumé des données quantitatives sur ce que l'entité gère comme capital;
  - toute variation des informations visées aux deux points ci-dessus par rapport à la période précédente;
  - si l'entité s'est conformée à une quelconque exigence de capital imposée de l'extérieur et à laquelle elle est soumise et, dans la négative,
  - les conséquences de la non-conformité.

Ces informations doivent être fondées sur les informations fournies en interne aux principaux dirigeants de l'entité.

L'IAS 1 exige également que soient fournies les informations suivantes :

- des informations sur le classement des instruments financiers remboursables au gré du porteur (voir plus loin la norme IAS 32);
- les dividendes par actions, proposés ou décidés;
- l'adresse et la forme juridique de l'entité, l'adresse de son siège social, le pays dans lequel elle a été enregistrée, la nature de ses activités, le nom de la société mère et celui de la société tête de groupe, et des informations sur la durée de vie de l'entité si elle est limitée, lorsque ces informations ne sont pas déjà communiquées ailleurs dans les états financiers.

Le Manuel n'exige pas que ces informations soient fournies.



## IAS 2, STOCKS

État de la situation : Rien de nouveau.

### Champ d'application

IAS 2 exclut les travaux en cours générés par des contrats de construction, les instruments financiers, les actifs biologiques et la production agricole au moment de la récolte.

Le chapitre 3031, STOCKS, ne contient pas d'exclusions équivalentes. Toutefois, les instruments financiers seraient comptabilisés en conformité avec le chapitre 3855, INSTRUMENTS FINANCIERS — COMPTABILISATION ET ÉVALUATION, et les contrats comptabilisés selon la méthode d'avancement des travaux devraient être comptabilisés en conformité avec le chapitre 3400, PRODUITS. Par ailleurs, les apports non comptabilisés par les organismes sans but lucratif sont exclus du champ d'application du chapitre 3031.

### Base d'évaluation

Les stocks sont évalués au plus faible du coût et de la valeur nette de réalisation. La valeur nette de réalisation est définie comme le prix de vente diminué des coûts estimés pour l'achèvement et des coûts estimés nécessaires pour réaliser la vente. Le coût de remplacement est interdit.

Les règles d'évaluation d'IAS 2 ne s'appliquent pas :

- aux producteurs de produits agricoles et forestiers, à la production agricole après récolte et aux minéraux et produits d'origine minérale, dans la mesure où ils sont évalués à la valeur nette de réalisation conformément à des pratiques bien établies dans ces secteurs d'activités;
- aux courtiers arbitragistes de marchandises qui évaluent leurs stocks à la juste valeur diminuée des coûts de vente.

Le chapitre 3031 est en convergence avec la norme IAS 2.

Le chapitre 3031 prévoit des exclusions correspondantes en matière d'évaluation, mais contient des dispositions supplémentaires pour les organismes sans but lucratif.

### Coût

Le coût des stocks comprend les coûts d'acquisition ainsi que les coûts de production ou de transformation. Sont exclus du coût les déchets de fabrication et les frais généraux administratifs qui ne sont pas des coûts de production, ainsi que les frais de commercialisation. Les coûts d'emprunt ne sont généralement pas inclus

Le chapitre 3031 est en convergence avec la norme IAS 2.

dans le coût des stocks.

IAS 2 contient des dispositions complètes et précises concernant l'affectation des frais généraux et des autres coûts aux stocks.

Le chapitre 3031 est en convergence avec la norme IAS 2.

## Techniques d'évaluation du coût lorsque des coûts spécifiques ne peuvent être attribués à des éléments identifiés des stocks

L'utilisation systématique, selon la nature des stocks, soit de la méthode du premier entré — premier sorti (PEPS) ou de la méthode du coût moyen pondéré est exigée. La méthode du dernier entré — premier sorti (DEPS) n'est pas permise.

Le chapitre 3031 est en convergence avec la norme IAS 2.

## Dépréciations

Les dépréciations des stocks font l'objet d'une reprise lorsque les circonstances qui justifiaient la dépréciation n'existent plus. La reprise est limitée au montant de la dépréciation initiale.

Le chapitre 3031 est en convergence avec la norme IAS 2.

## Informations à fournir

Selon IAS 2, les états financiers doivent indiquer :

- les méthodes comptables adoptées pour évaluer les stocks, y compris la méthode de détermination du coût utilisée;
- la valeur comptable des stocks par catégories;
- la valeur comptable des stocks comptabilisés à la juste valeur, diminuée des coûts de vente;
- le montant de toute dépréciation des stocks comptabilisée en charges de la période;
- le montant de toute reprise de dépréciation au cours de la période, avec une description des circonstances ou événements ayant conduit à la reprise de la dépréciation;
- la valeur comptable des stocks donnés en nantissement de passifs.

Le chapitre 3031 est en convergence avec la norme IAS 2, mais exige que soit présentée la valeur comptable des stocks détenus par les producteurs de produits agricoles et forestiers, de produits agricoles après récolte et de minéraux et de produits d'origine minérale, dans la mesure où ils sont évalués à la valeur nette de réalisation selon des pratiques bien établies dans ces secteurs d'activité.

## IAS 7, TABLEAU DES FLUX DE TRÉSORERIE

État de la situation : L'IASB a entrepris un projet conjoint avec le FASB visant l'établissement d'une norme commune de présentation des tableaux des flux de trésorerie.

### Présentation d'un tableau des flux de trésorerie

Les états financiers doivent comprendre un tableau des flux de trésorerie.

Le chapitre 1540, ÉTATS DES FLUX DE TRÉSORERIE, exige un état des flux de trésorerie pour toutes les entités, à l'exception des régimes de retraite et des organismes sans but lucratif. IAS 7 ne prévoit pas d'exclusion du champ d'application.

### Structure du tableau des flux de trésorerie

Le tableau des flux de trésorerie fournit des informations concernant l'évolution de la trésorerie et des équivalents de trésorerie. Les opérations hors trésorerie sont exclues.

- Les équivalents de trésorerie sont les placements à court terme très liquides qui sont facilement convertibles en un montant connu de trésorerie et qui sont soumis à un risque négligeable de changement de valeur.

Les flux de trésorerie sont classés en activités opérationnelles, d'investissement et de financement.

- Les activités opérationnelles sont les principales activités génératrices de produits de l'entreprise et toutes les autres activités qui ne sont pas des activités d'investissement ou de financement.
- Les activités d'investissement sont l'acquisition et la sortie d'actifs à long terme et les autres placements qui ne sont pas inclus dans les équivalents de trésorerie.
- Les activités de financement sont les activités qui résultent des changements dans les capitaux propres et les emprunts de l'entreprise.

Les flux de trésorerie liés aux activités opérationnelles peuvent être présentés selon l'une ou l'autre de deux méthodes :

Le chapitre 1540 est en convergence avec IAS 7, sous réserve que IAS 7 permet que certains investissements en actions (par exemple des actions privilégiées acquises peu avant leur date d'échéance et ayant une date de remboursement déterminée) soient classés comme équivalents de trésorerie.

Le chapitre 1540 est en convergence avec IAS 7.

Le chapitre 1540 est en convergence avec IAS 7.

- la méthode directe, suivant laquelle les principales catégories d'entrées et de sorties de trésorerie brutes sont présentées;
- la méthode indirecte, suivant laquelle le résultat net est ajusté afin de déterminer le flux de trésorerie net provenant des activités opérationnelles.
- L'application de la méthode directe est encouragée.

## Présentation des intérêts et des dividendes

Les flux de trésorerie provenant des intérêts et des dividendes perçus ou versés sont classés de façon permanente dans les activités opérationnelles, d'investissement ou de financement.

Selon le chapitre 1540, les flux de trésorerie se rapportant aux intérêts et aux dividendes reçus ou versés et inclus dans la détermination du résultat net doivent être classés comme des flux de trésorerie liés aux activités d'exploitation. Les intérêts et les dividendes non inclus dans la détermination du résultat net doivent être classés selon leur nature. Les dividendes et les intérêts versés et portés au débit des bénéfices non répartis doivent être présentés séparément comme des flux de trésorerie liés aux activités de financement. Les flux de trésorerie se rapportant aux dividendes versés par des filiales aux actionnaires sans contrôle doivent être présentés séparément comme des flux de trésorerie liés aux activités de financement.

## Information concernant le montant des flux de trésorerie par action

IAS 7 ne traite pas de l'information concernant les flux de trésorerie par action.

Le chapitre 1540 interdit d'indiquer les montants de flux de trésorerie par action dans les états financiers, sauf dans le cas des dividendes et des autres distributions similaires en espèces en faveur des propriétaires.

## Classement de l'amortissement des primes et escomptes sur les instruments portant intérêt

IAS 7 ne traite pas du classement de l'amortissement des primes et escomptes sur les instruments portant intérêt.

Le chapitre 1540 et le CPN-47, «Classement d'un escompte ou d'une prime d'émission dans l'état des flux de trésorerie», contiennent des dispositions spécifiques au sujet du classement de l'amortissement des primes et escomptes sur les instruments portant intérêt.

## IAS 8, MÉTHODES COMPTABLES, CHANGEMENTS D'ESTIMATIONS COMPTABLES ET ERREURS

État de la situation : Le CNC a publié un exposé-sondage où il est proposé que les obligations d'information énoncées dans le chapitre 1506 au sujet des PCGR publiés mais non encore entrés en vigueur ne soient pas appliquées au remplacement complet des PCGR, comme ce sera le cas lorsque les IFRS seront adoptées au Canada.

### Sélection des méthodes comptables

Les méthodes comptables doivent être conformes à toutes les normes IFRS et aux interprétations. En l'absence d'une norme ou d'une interprétation applicable, la direction fait usage de jugement pour sélectionner une méthode, en faisant référence aux IFRS et aux interprétations traitant de questions similaires, ainsi qu'au Cadre de l'IASB. La direction peut également considérer les positions officielles les plus récentes d'autres organismes de normalisation comptable qui utilisent un cadre conceptuel similaire, dans la mesure où elles ne sont pas contraires aux IFRS, aux interprétations ou au Cadre de l'IASB.

Les méthodes comptables doivent être appliquées avec cohérence pour des transactions et événements similaires.

Le chapitre 1100, PRINCIPES COMPTABLES GÉNÉRALEMENT RECONNUS, exige que toute entité applique chacune des sources premières des PCGR. Lorsque les sources premières des PCGR ne traitent pas d'une situation particulière, ou que des indications additionnelles sont nécessaires, l'entité adopte des méthodes comptables qui sont cohérentes avec des sources premières des PCGR et qui ont été élaborées par l'exercice du jugement professionnel et l'application des concepts décrits dans le chapitre 1000, FONDEMENTS CONCEPTUELS DES ÉTATS FINANCIERS.

L'application systématique à des opérations et événements similaires n'est pas explicitement exigée.

### Changements de méthodes comptables

Un changement de méthode comptable n'a lieu que si le changement est imposé par une norme IFRS ou une interprétation, ou aboutit à des informations fiables et plus pertinentes.

Un changement de méthode comptable est appliqué de manière rétrospective — c'est-à-dire comme si la nouvelle méthode avait toujours été appliquée — sauf en cas de dispositions différentes prévues dans une norme IFRS ou une interprétation ou sauf s'il est impraticable de déterminer les effets spécifiquement liés à la période ou l'effet cumulé du changement de méthode comptable.

Le chapitre 1506, MODIFICATIONS COMPTABLES, est en convergence avec IAS 8.

## Changements d'estimations comptables

Un changement d'estimation comptable est comptabilisé de manière prospective dans la période du changement et dans les périodes ultérieures, selon le cas. Les montants des périodes antérieures ne sont pas ajustés.

Le chapitre 1506 est en convergence avec IAS 8, à ceci près que d'autres sources de PCGR contiennent également une description avec explications de l'application prospective, lorsque ce traitement est autorisé ou exigé.

## Erreurs

Les erreurs sont corrigées par retraitement rétrospectif, sauf dans la mesure où il n'est pas praticable de déterminer les effets d'une erreur sur une période spécifique ou son effet cumulé. Les montants des périodes antérieures sont retraités comme si l'erreur n'avait jamais eu lieu.

Le chapitre 1506 exige un retraitement rétrospectif, mais ne prévoit aucune exception dans le cas où il ne serait pas praticable de déterminer les effets d'une erreur.

## Informations à fournir — changements de méthodes comptables

IAS 8 impose que l'entité indique la nature et les raisons du changement de méthode comptable et, dans la mesure du possible, le montant de l'ajustement pour la période en cours, pour le résultat par action et pour les périodes antérieures.

IAS 8 impose de faire état des nouvelles normes IFRS ou interprétations publiées mais non encore entrées en vigueur et de fournir des informations concernant leur effet sur l'entité, si on en dispose.

Le chapitre 1506 est en convergence avec IAS 8.

## Informations à fournir — changements d'estimations comptables

IAS 8 impose que l'on indique la nature et le montant de tout changement d'estimation comptable, à l'exception de l'incidence sur des périodes futures lorsqu'il est impraticable d'estimer cette incidence.

Le chapitre 1506 est en convergence avec IAS 8.

## Informations à fournir — erreurs

IAS 8 impose que soient indiqués la nature et, dans la mesure du possible, le montant de toute correction concernant la période en cours, le résultat par action et les périodes antérieures.

Le chapitre 1506 est en convergence avec IAS 8.

## IAS 10, ÉVÉNEMENTS POSTÉRIEURS À LA PÉRIODE DE REPORTING

État de la situation : Rien de nouveau.

### Étendue de la période de prise en considération des événements postérieurs

L'entité prend en considération les événements qui se produisent entre la fin de la période de reporting et la date d'approbation des états financiers.

Le chapitre 3820, ÉVÉNEMENTS POSTÉRIEURS À LA DATE DU BILAN, impose que l'entité prenne en considération les événements se produisant entre la date du bilan et la date de la mise au point définitive des états financiers.

### Événements donnant lieu à des ajustements

L'entité ajuste les montants comptabilisés dans ses états financiers pour refléter des événements postérieurs à la fin de la période de reporting donnant lieu à des ajustements (ceux qui contribuent à confirmer des situations qui existaient à la fin de la période de reporting).

Le chapitre 3820 impose que les états financiers soient redressés lorsque des événements survenant entre la date du bilan et la date de la mise au point définitive des états financiers fournissent un supplément d'information à l'égard de situations qui existaient à la date du bilan.

### Événements ne donnant pas lieu à des ajustements

IAS 10 impose que l'entité n'ajuste pas les montants comptabilisés dans ses états financiers pour refléter des événements postérieurs à la fin de la période de reporting ne donnant pas lieu à des ajustements. En revanche, si de tels événements sont significatifs, l'entité doit indiquer la nature de l'événement et une estimation de son effet financier, ou mentionner que cette estimation ne peut être faite.

Le chapitre 3820 impose de ne pas redresser les états financiers pour des événements ne donnant pas lieu à des ajustements, mais de mentionner de tels événements qui entraînent des modifications importantes de l'actif ou du passif au cours du nouvel exercice ou qui auront, ou risquent d'avoir, des répercussions importantes sur les activités futures de l'entité.

### Indication de la date d'approbation

L'entité doit indiquer la date d'approbation des états financiers et mentionner qui a donné cette approbation. Si les propriétaires de l'entité ou d'autres ont le pouvoir de modifier les états financiers après leur publication, l'entité doit l'indiquer.

Le chapitre 3820 ne contient aucune disposition correspondante.

## Mise à jour des informations

IAS 10 impose de mettre à jour les informations fournies relatives aux situations qui existaient à la fin de la période de reporting lorsque l'entité reçoit de nouvelles informations sur ces situations.

Le chapitre 3820 ne contient aucune disposition correspondante.

## Information pro forma

IAS 10 ne contient aucune disposition correspondante.

Le chapitre 3820 indique qu'une bonne façon de communiquer les événements postérieurs qui ont des répercussions généralisées sur les activités futures d'une entité peut être de fournir des informations financières supplémentaires pro forma.

## Dividendes après la fin de la période de reporting

IAS 10 impose qu'une entité ne comptabilise pas des dividendes attribués aux détenteurs d'instruments de capitaux propres après la fin de la période de reporting en tant que passifs à la fin de la période de reporting, mais qu'elle fasse plutôt mention de ces dividendes dans les notes aux états financiers conformément à IAS 1, «Présentation des états financiers».

Le chapitre 3820 ne contient pas de dispositions équivalentes. Selon les PCGR canadiens, les dividendes déclarés après la date de clôture ne seraient pas comptabilisés en tant que passifs à la date de clôture.

## Continuité de l'exploitation

IAS 10 impose que l'entité n'établisse pas ses états financiers sur une base de continuité d'exploitation si la direction détermine, après la fin de la période de reporting, qu'elle a l'intention de liquider l'entité ou de cesser son activité, ou qu'elle n'a pas d'autre solution réaliste que de liquider l'entité ou de cesser son activité.

Le chapitre 3820 indique qu'il se peut que des événements qui surviennent après la date du bilan aient des répercussions telles qu'ils remettent en cause la viabilité de l'entreprise ou d'une partie de l'entreprise, et que cela peut amener à se demander s'il convient toujours de fonder les états financiers sur le principe de continuité d'exploitation.



## IAS 11, CONTRATS DE CONSTRUCTION

État de la situation : L'IASB a entrepris un projet conjoint avec le FASB visant l'élaboration de nouvelles normes sur la comptabilisation des produits.

### Champ d'application

IAS 11 prescrit le traitement comptable des produits et coûts relatifs aux contrats de construction.

Aucun chapitre du Manuel n'est directement comparable à IAS 11, mais le chapitre 3400, PRODUITS, traite des produits résultant des contrats à long terme. Le chapitre 3400 est moins détaillé que la norme IAS 11.

### Comptabilisation des produits

Chaque contrat de construction est évalué à la fin de chaque période de reporting

Lorsque le résultat d'un contrat de construction peut être estimé de façon fiable, les produits et les coûts du contrat sont comptabilisés en fonction du degré d'avancement (méthode de l'avancement des travaux). Les coûts qui se rapportent à des activités futures sur le contrat sont comptabilisés en tant qu'actif, à condition qu'il soit probable qu'ils pourront être recouverts. Sinon, ils sont passés immédiatement en charges.

Lorsque le résultat d'un contrat de construction ne peut être estimé de façon fiable, tous les coûts du contrat sont comptabilisés en charges lorsqu'ils sont encourus. Les produits sont comptabilisés dans la limite des coûts du contrat encourus qui sont recouvrables (méthode de la comptabilisation après recouvrement des coûts). En conséquence, aucun profit n'est comptabilisé avant l'achèvement des travaux, ou avant que le résultat puisse être estimé de façon fiable. Toute perte attendue est immédiatement comptabilisée en charges.

La méthode de l'achèvement des travaux est interdite.

L'exécution est déterminée en utilisant soit la méthode de l'avancement des travaux, soit la méthode de l'achèvement des travaux, selon celle qui traduit le mieux la relation entre les produits et le travail accompli. L'exécution est considérée comme achevée lorsque la mesure de la contrepartie découlant de la prestation des services ou de l'exécution du contrat à long terme est raisonnablement sûre. La méthode de l'achèvement des travaux ne convient que lorsque l'exécution de la prestation réside dans la réalisation d'un seul acte ou lorsque l'entreprise ne peut raisonnablement estimer le degré d'avancement des travaux. Aucun produit ni aucune charge ne sont constatés avant que l'évaluation des produits acquis soit raisonnablement sûre.

Les produits sont comptabilisés selon la méthode de l'avancement des travaux lorsque l'exécution réside dans la réalisation de plusieurs actes, et ils sont constatés au fur et à mesure de l'exécution de ces actes.

## Regroupement et division des contrats

Lorsque plusieurs contrats sont conclus en vue de la construction d'un même actif ou d'un ensemble d'actifs qui sont étroitement liés ou interdépendants, ils sont regroupés; à l'inverse, un contrat unique conclu pour la construction de plusieurs actifs est divisé lorsque des critères déterminés sont remplis.

Le chapitre 3400 ne contient pas de dispositions correspondantes.

## Informations à fournir

IAS 11 impose de fournir les informations suivantes :

- le montant des produits du contrat comptabilisés en produits dans l'exercice;
- les méthodes utilisées pour déterminer les produits du contrat et pour déterminer le degré d'avancement;
- le montant total des coûts encourus et des profits comptabilisés (moins les pertes comptabilisées) jusqu'à la date considérée;
- le montant des retenues;
- l'excédent des coûts cumulés sur les facturations correspondantes (ou vice-versa), soit le montant brut dû par les clients ou le montant brut dû aux clients.

Le CPN-78, «Entrepreneurs en construction — Constatation des produits lorsque la méthode de l'avancement des travaux est applicable», impose d'indiquer la nature et l'étendue de toute incertitude relative à la mesure associée aux produits et bénéfices afférents à un contrat, en conformité avec le chapitre 1508, INCERTITUDE RELATIVE À LA MESURE.

La méthode utilisée pour déterminer les produits et les bénéfices découlant du contrat doit être indiquée dans la note sur les conventions comptables, en conformité avec le chapitre 1505, PUBLICATION DES CONVENTIONS COMPTABLES.

## IFRIC-15, Accords pour la construction d'un bien immobilier

IFRIC-15 traite de la question de savoir si un contrat pour la construction d'un bien immobilier entre dans le champ d'application d'IAS 11 ou d'IAS 18, «Produits des activités ordinaires». Lorsque l'accord permet à l'acheteur de préciser les grands éléments structuraux du design du bien immobilier avant le début de la construction et/ou de préciser des changements à apporter une fois que la construction est en cours, c'est IAS 11 qui s'applique.

Il n'est pas nécessaire d'avoir des dispositions correspondantes dans les PCGR canadiens, puisque seul le chapitre 3400 s'applique.

## IAS 12, IMPÔTS SUR LE RÉSULTAT

État de la situation : L'IASB a entrepris un projet conjoint avec le FASB en vue de faire converger des aspects d'IAS 12 et des PCGR américains. Le CNC a entrepris un projet visant à faire converger les dispositions canadiennes avec le projet de révision d'IAS 12.

### Champ d'application

IAS 12 traite de la façon de comptabiliser les conséquences fiscales actuelles et futures :

- des transactions et autres événements de l'exercice qui sont comptabilisés dans les états financiers;
- du recouvrement futur de la valeur comptable des actifs comptabilisés dans l'état de situation financière;
- du règlement futur de la valeur comptable des passifs comptabilisés dans l'état de situation financière.

Le chapitre 3465, IMPÔTS SUR LES BÉNÉFICES, traite de sujets semblables. En plus, il traite de la comptabilisation de certains aspects du régime fiscal canadien, y compris le traitement des impôts remboursables, de l'impôt minimum de remplacement, des impôts relatifs aux distributions et de l'imposition des entreprises à tarifs réglementés.

### Impôts exigibles et impôts différés / futurs

L'impôt exigible est le montant des impôts sur le bénéfice payables (récupérables) au titre du bénéfice imposable (perte fiscale) d'un exercice.

Les impôts différés sont liés aux différences entre la valeur comptable des actifs et des passifs dans l'état de situation financière et la base fiscale des actifs et des passifs.

Le chapitre 3465 utilise les expressions «impôts exigibles» et «impôts futurs» en leur donnant le même sens qu'IAS 12 donne à «impôt exigible» et «impôt différé».

### Comptabilisation des passifs d'impôt différé / d'impôts futurs

Les passifs d'impôt différé sont entièrement comptabilisés (sous réserve d'exceptions limitées).

Le chapitre 3465 est en convergence avec IAS 12.

### Comptabilisation des actifs d'impôt différé / d'impôts futurs

Un actif d'impôt différé est comptabilisé pour autant qu'il est probable que l'entreprise dégagera des bénéfices imposables futurs suffisants pour recouvrer l'actif.

Le chapitre 3465 limite le montant d'un actif d'impôts futurs au montant dont la réalisation est plus probable qu'improbable.

## Évaluation des impôts différés / futurs

Les impôts différés sont évalués aux taux d'impôt dont l'application est attendue sur l'exercice au cours duquel l'actif (le passif) d'impôt différé sera réalisé (réglé), sur la base des taux d'impôt (et des réglementations fiscales) qui ont été adoptés ou quasi adoptés à la fin de la période de reporting. Les actifs d'impôt différé ne sont pas actualisés.

Le chapitre 3465 est en convergence avec IAS 12.

Le CPN-111, «Taux d'imposition pratiquement en vigueur selon le chapitre 3465 du Manuel», traite de la détermination des taux d'imposition pratiquement en vigueur au sens du chapitre 3465.

## Ventilation des impôts de l'exercice

IAS 12 impose que, dans la mesure du possible, les impôts différés qui concernent des éléments qui ont été débités dans les capitaux propres, lors du même exercice ou d'un exercice différent, soient débités directement dans les capitaux propres d'une manière qui est cohérente avec la transaction sous-jacente.

Le chapitre 3465 exige que les impôts sur les bénéfices soient comptabilisés d'une manière qui est cohérente avec l'opération sous-jacente lorsque l'opération survient au cours de la période dans laquelle les incidences fiscales sont comptabilisées. Toutefois, lorsque les impôts sur les bénéfices sont comptabilisés dans une période ultérieure, ils sont passés en charges dans l'état des résultats.

## Différences temporaires (temporelles dans IAS 12) générées lors de la comptabilisation initiale d'un actif ou d'un passif (dans un contexte autre que celui d'un regroupement d'entreprises)

IAS 12 ne permet pas la comptabilisation d'un passif d'impôt différé à l'égard des différences temporelles qui peuvent être générées lors de la comptabilisation initiale d'actifs ou de passifs précis (sauf si la transaction est un regroupement d'entreprises ou si elle affecte le bénéfice comptable ou le bénéfice imposable (perte fiscale)).

Suivant le chapitre 3465, lorsqu'un actif est acquis autrement que dans le cadre d'un regroupement d'entreprises et que sa valeur fiscale est inférieure à son coût, le coût des impôts futurs constatés au moment de l'acquisition doit être ajouté au coût de l'actif. Lorsqu'un actif est acquis autrement que dans le cadre d'un regroupement d'entreprises et que sa valeur fiscale excède son coût, l'économie au titre des impôts futurs constatée au moment de l'acquisition doit être portée en diminution du coût de l'actif.

## Différences temporaires (différences temporelles dans IAS 12) générées lors du transfert d'un actif non monétaire qui demeure dans le groupe

IAS 12 prévoit la comptabilisation d'un passif d'impôt différé à l'égard des différences temporelles imposables qui peuvent être générées lorsque des actifs non monétaires sont transférés entre des sociétés liées.

Suivant le chapitre 3465, lorsqu'un actif fait l'objet d'une cession entre des entreprises d'un même groupe consolidé, aucun solde d'impôts futurs ne doit être constaté dans les états financiers consolidés pour un écart temporaire entre la valeur fiscale de l'actif dans le pays de domiciliation de l'acheteur et le coût de l'actif indiqué dans les états financiers consolidés.

## Différences temporaires (différences temporelles dans IAS 12) générées à l'égard de participations dans des filiales, des entreprises associées et des coentreprises

IAS 12 prévoit la comptabilisation d'un passif d'impôt différé pour les différences temporelles imposables liées à des participations dans des filiales, entreprises associées et coentreprises et à des investissements dans des succursales, sauf lorsque la mère, l'investisseur (la société qui détient la participation) ou le coentrepreneur est en mesure de contrôler la date à laquelle la différence temporaire s'inversera et qu'il est probable que la différence temporelle ne s'inversera pas dans un avenir prévisible.

Le chapitre 3465 est en convergence avec IAS 12.

## Différences temporaires (différences temporelles dans IAS 12) générées au moment de la conversion d'un actif non monétaire d'un établissement étranger

IAS 12 prévoit la comptabilisation d'un passif ou d'un actif d'impôt différé pour les écarts temporaires découlant de la conversion d'actifs non monétaires qui sont réévalués de la monnaie locale vers la monnaie de fonctionnement aux cours historiques et qui résultent de variations des cours de change ou de l'indexation à des fins fiscales.

Le chapitre 3465 ne permet la constatation d'aucun actif ou passif d'impôts futurs pour un écart temporaire résultant de la différence entre les conversions au taux de change historique et au taux de change de clôture du coût des actifs ou passifs non monétaires des établissements étrangers intégrés.

## Actif d'impôt différé / d'impôts futurs non comptabilisé antérieurement, acquis dans un regroupement d'entreprises

IAS 12 impose de comptabiliser les actifs d'impôt différé de l'entité acquise, non comptabilisés antérieurement, dans les actifs identifiables acquis et les passifs repris lors de l'acquisition, s'il est probable qu'ils seront réalisés par suite du regroupement d'entreprises. Toutefois, dans le cas de l'acquéreur, IAS 12 impose de comptabiliser les actifs d'impôt différé générés par le regroupement d'entreprises séparément des actifs identifiables acquis et des passifs repris qui ont été comptabilisés lors de l'acquisition. Lorsqu'un actif d'impôt différé de l'entité acquise n'est pas comptabilisé à la date du regroupement d'entreprises mais qu'il est comptabilisé ultérieurement au cours de la période d'évaluation, la récupération d'impôt différé qui en découle est portée en diminution de tout goodwill (écart d'acquisition) comptabilisé lors de l'acquisition, et tout excédent sur le goodwill est comptabilisé dans l'état du

Le chapitre 3465 exige que soient comptabilisés les actifs d'impôts futurs tant de l'acquéreur que de l'entité acquise comme des éléments identifiables de l'actif acquis lorsqu'il est plus probable qu'improbable qu'ils seront réalisés par suite du regroupement d'entreprises. Selon le chapitre 3465, un actif d'impôt futur acquis dans le cadre d'un regroupement d'entreprises qui n'a pas été constaté comme un élément identifiable de l'actif par l'acquéreur à la date de l'acquisition doit, lorsqu'il est constaté ultérieurement, servir en premier lieu à réduire à zéro tout écart d'acquisition rattaché à l'acquisition et non encore amorti, en deuxième lieu, à réduire à zéro tout actif incorporel rattaché à l'acquisition et non encore amorti et, en dernier lieu, à réduire la charge d'impôt. Le chapitre 1581, REGROUPEMENTS D'ENTREPRISES, ne fait

résultat global. Si l'actif d'impôt différé est comptabilisé après la période d'évaluation, il est comptabilisé dans l'état du résultat global.

mention d'aucune période d'évaluation.

## Présentation des actifs et des passifs d'impôt différé / d'impôts futurs

IAS 12 ne permet pas que les actifs et passifs d'impôt différé soient comptabilisés en tant qu'actifs et passifs courants.

Le chapitre 3465 indique que le classement des actifs et des passifs d'impôts futurs est fonction du classement des actifs et des passifs sous-jacents. En l'absence d'actifs ou de passifs sous-jacents, le classement se fait en fonction de la date de résorption prévue de l'écart temporaire.

## Conséquences fiscales des dividendes

Les conséquences fiscales des dividendes sont comptabilisées quand les dividendes à payer sont comptabilisés au passif. Le montant des conséquences fiscales des dividendes proposés et déclarés avant que les états financiers aient été autorisés à être publiés, mais qui ne sont pas comptabilisés en tant que passif dans les états financiers, doit être indiqué.

Le chapitre 3465 exige que les impôts relatifs aux distributions et aux futures distributions reçoivent le même traitement comptable que les distributions elles-mêmes. Le chapitre 3465 exige également que les impôts remboursables soient comptabilisés pour tous les éléments de résultat correspondants constatés au cours de l'exercice, que les impôts afférents à ces éléments de résultat soient payables dans l'exercice considéré ou dans un exercice ultérieur. Ces impôts sont traités comme des distributions anticipées aux actionnaires et sont débités aux bénéfices non répartis.

## Conséquences fiscales des rémunérations à base d'actions

IAS 12 impose d'estimer la déduction fiscale que permettront les autorités dans les périodes futures, si le montant de cette déduction n'est pas connu à la fin de la période. Selon IFRS 2, « Paiement fondé sur des actions », l'actif d'impôt différé est plafonné en fonction de la valeur intrinsèque de l'attribution à la date d'évaluation. La déduction fiscale qui peut être comptabilisée dans le résultat net se limite au montant de la charge salariale cumulée correspondante, tout excédent étant comptabilisé directement en capitaux propres.

Le chapitre 3465 ne fait aucune mention du traitement des rémunérations à base d'actions déductibles.

## Informations à fournir

IAS 12 ne traite pas de la question du bénéfice imposé directement entre les mains des propriétaires.

Le chapitre 3465 exige qu'une entreprise qui n'est pas assujettie aux impôts sur les bénéfices parce que son bénéfice est imposé directement entre les mains

L'entité doit indiquer le montant total des différences temporelles liées à des participations dans des filiales, entreprises associées, coentreprises et investissements dans les succursales, pour lesquelles des passifs d'impôt différé n'ont pas été comptabilisés.

IAS 12 impose, dans certaines circonstances, d'indiquer le montant d'un actif d'impôt différé et la nature des éléments probants justifiant sa comptabilisation.

de ses propriétaires fournissent cette information. Toute société ouverte, toute entreprise d'assurance vie, tout établissement de dépôt et toute coopérative qui n'est pas assujetti aux impôts sur les bénéfices parce son bénéfice est imposé directement entre les mains de ses propriétaires doit mentionner l'écart net entre les valeurs fiscales et les valeurs comptables des actifs et des passifs de l'entreprise.

Le chapitre 3465 indique que si un passif d'impôts futurs n'est pas constaté pour les écarts temporaires résultant des participations dans des filiales et des coentreprises, il est souhaitable que soit mentionné le montant des écarts temporaires et, lorsqu'il peut être déterminé au prix d'un effort raisonnable, le montant des impôts futurs.

Le chapitre 3465 n'impose pas de fournir une telle information.

## SIC-21, Impôt sur le résultat — Recouvrement des actifs non amortissables réévalués

SIC-21 s'applique aux immeubles de placement qui sont comptabilisés pour des montants réévalués selon IAS 40, «Immeubles de placement», mais qui seraient considérés comme non amortissables si IAS 16, «Immobilisations corporelles», devait être appliquée. La question est de savoir comment interpréter le terme «recouvrement» concernant un actif qui n'est pas amorti (actif non amortissable) et qui est réévalué conformément à IAS 16. Le consensus est que l'actif ou le passif d'impôt différé qui est généré par la réévaluation d'un actif non amortissable conformément à IAS 16 doit être évalué sur la base des conséquences fiscales qu'aurait le recouvrement de la valeur comptable de cet actif par le biais d'une vente, quelle que soit la base d'évaluation de la valeur comptable de cet actif.

Cette question n'est pas traitée dans le Manuel étant donné que le Manuel ne permet pas les réévaluations.

## SIC-25, Impôt sur le résultat — Changements de statut fiscal d'une entreprise ou de ses actionnaires



SIC-25 indique qu'un changement de statut fiscal d'une entreprise ou de ses actionnaires ne donne pas lieu à des augmentations ou à des diminutions des montants comptabilisés directement en capitaux propres. Les conséquences sur l'impôt exigible et l'impôt différé d'un changement de statut fiscal doivent être incluses dans le résultat net de l'exercice, à moins que ces conséquences n'aient trait à des transactions et des événements dont le résultat est un montant porté directement au crédit ou au débit du montant de capitaux propres comptabilisé, auquel cas elles doivent être portées directement au débit ou au crédit des capitaux propres.

Le paragraphe 3465.68 exige que les variations des passifs et des actifs d'impôts futurs qui sont directement liés à une initiative des actionnaires ou à l'apport de nouveaux capitaux propres soient inscrites à titre d'opérations portant sur les capitaux propres. Les effets des changements de situation fiscale liés aux initiatives ou aux décisions de l'entreprise sont comptabilisés dans la charge d'impôt.



## IAS 16, IMMOBILISATIONS CORPORELLES

État de la situation : Rien de nouveau.

### Comptabilisation et évaluation initiales

Une immobilisation corporelle doit être comptabilisée en tant qu'actif si, et seulement si, il est probable que les avantages économiques futurs associés à l'élément iront à l'entité et que le coût de cet actif peut être évalué de façon fiable. Lors de sa comptabilisation initiale, l'immobilisation corporelle doit être évaluée à son coût. Les coûts de réparation et de maintenance sont passés en charges, et le coût d'un remplacement partiel est comptabilisé dans la valeur comptable de l'immobilisation corporelle, les éléments remplacés étant décomptabilisés.

Le chapitre 3061, IMMOBILISATIONS CORPORELLES, est en convergence avec IAS 16 sur les questions de la comptabilisation et de l'évaluation initiales.

### Règlement différé

Lorsque le règlement d'une immobilisation corporelle est différé au-delà des conditions habituelles de crédit, la différence entre le prix comptant équivalent et le total des règlements est comptabilisée en charges financières sur la période de crédit, à moins qu'elle ne soit inscrite à l'actif selon les dispositions d'IAS 23, «Coûts d'emprunt».

Le chapitre 3061 ne traite pas du règlement différé d'un actif.

### Pertes opérationnelles initiales

Les pertes opérationnelles initiales, telles que celles qui sont encourues pendant que se développe la demande pour la production d'un élément, ne sont pas incluses dans la valeur comptable d'une immobilisation.

Les produits et charges liés aux opérations accessoires sont comptabilisés dans le résultat net.

Selon le chapitre 3061, les produits nets ou charges nettes afférents à une immobilisation corporelle avant qu'elle n'ait atteint le stade du quasi-achèvement et qu'elle ne soit en état d'utilisation sont pris en compte dans la détermination du coût.

### Opérations non monétaires

Une entité évalue une immobilisation corporelle acquise par voie d'échange contre un ou plusieurs actifs non monétaires ou contre un ensemble d'actifs monétaires et non monétaires à la juste valeur, sauf si l'opération d'échange n'a pas de substance

Le chapitre 3831, OPÉRATIONS NON MONÉTAIRES, est en convergence avec IAS 16.

commerciale.

## Évaluation après la comptabilisation initiale

Chaque catégorie d'immobilisations peut être comptabilisée soit selon le modèle du coût (coût diminué du cumul des amortissements et du cumul des pertes de valeur), soit selon le modèle de la réévaluation (juste valeur diminuée du cumul des amortissements ultérieurs et du cumul des pertes de valeur ultérieures). Lorsque le modèle de la réévaluation est utilisé, l'entité doit l'appliquer à l'ensemble d'une catégorie d'immobilisations, et les évaluations doivent être effectuées avec une régularité suffisante pour que la valeur comptable nette reste proche de la juste valeur.

Le chapitre 3061 exige qu'une entité comptabilise les immobilisations au coût après leur comptabilisation initiale. Les réévaluations sont interdites.

## Amortissement

La dotation annuelle aux amortissements passée en charges est fondée sur une répartition du coût d'un actif diminué de sa valeur résiduelle sur la durée d'utilité de l'actif — y compris toute période pendant laquelle l'actif n'est pas utilisé.

La dotation annuelle aux amortissements est le plus élevée des montants suivants :

- répartition du coût, moins la valeur résiduelle, sur la durée de vie utile de l'immobilisation;
- répartition du coût, moins la valeur de récupération, sur la durée de vie de l'immobilisation.

## Détermination de la valeur résiduelle estimative

La valeur résiduelle estimative n'est pas augmentée en fonction des changements dans les prix — il s'agit du montant estimé qu'une entité obtiendrait actuellement si l'immobilisation avait déjà l'âge et se trouvait déjà dans l'état prévu à la fin de sa durée d'utilité — sauf lorsque les immobilisations sont comptabilisées pour des valeurs réévaluées.

Le chapitre 3061 définit la notion de «valeur résiduelle», mais ne donne pas de précision sur l'incidence des changements de prix.

## Modification du mode d'amortissement

Toute modification du mode d'amortissement doit être comptabilisée de manière prospective en tant que changement d'estimation comptable, conformément à IAS 8, «Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs» (la valeur comptable doit être ajustée dans la période au cours de

Le chapitre 1506, MODIFICATIONS COMPTABLES, en convergence avec IAS 8, exige la comptabilisation prospective des changements de méthode d'amortissement.

laquelle survient le changement).

## Calcul de la valeur recouvrable nette

IAS 16 n'exige pas ni n'interdit l'actualisation. La valeur recouvrable est définie dans IAS 16 comme étant la valeur la plus élevée entre la juste valeur de l'actif diminuée des coûts de vente et sa valeur d'utilité.

Le chapitre 3061 interdit l'actualisation. La valeur recouvrable nette d'une immobilisation corporelle est définie dans le chapitre 3061 comme correspondant au flux de trésorerie futur net estimatif qui devrait résulter de son utilisation, plus sa valeur résiduelle.

## Sorties

En cas de sortie d'une immobilisation corporelle, le profit ou la perte résultant de la sortie est inclus dans le résultat. Le profit ou la perte est déterminé comme la différence entre le produit net de la sortie, le cas échéant, et la valeur comptable de l'immobilisation corporelle. Les profits ne doivent pas être classés en tant que produits des activités ordinaires.

Le chapitre 3061 est en convergence avec IAS 16.

Les actifs qui sont loués puis vendus ultérieurement dans le cadre des activités ordinaires seront transférés dans les stocks à leur valeur comptable lorsqu'ils cesseront d'être loués et seront détenus en vue de la vente. Le produit de la vente de tels actifs est comptabilisé conformément à IAS 18, «Produits des activités ordinaires».

Cette question n'est pas traitée spécifiquement dans les PCGR canadiens.

## Informations à fournir

IAS 16 impose de fournir les informations suivantes :

- pour chaque catégorie d'immobilisations corporelles, un rapprochement entre les valeurs comptables à l'ouverture et à la clôture de la période, y compris les entrées, les cessions, les pertes de valeur et les amortissements;
- les engagements contractuels pour l'acquisition d'immobilisations corporelles;

Le chapitre 3061 n'exige pas un tel rapprochement.

Le chapitre 3280, ENGAGEMENTS CONTRACTUELS, n'impose de fournir des informations sur les engagements pour l'acquisition d'immobilisations corporelles seulement lorsque ces engagements entrent dans l'une des catégories suivantes : engagements comportant un risque spéculatif considérable qui n'est pas inhérent à la nature de l'entreprise; engagements entraînant des dépenses exceptionnellement élevées eu égard à la situation financière ou à la nature de l'entreprise; engagements

— les conventions d'évaluation utilisées pour chaque catégorie d'immobilisations corporelles (coût ou réévaluation);

— l'existence et les montants des restrictions grevant les immobilisations corporelles.

qui se rapportent à l'émission d'actions; et engagements concernant certaines catégories de dépenses pour une longue période.

Le chapitre 3061 n'impose pas d'indiquer la méthode d'évaluation, sauf si l'immobilisation corporelle a été comptabilisée à une valeur constatée par expertise, auquel cas il faut indiquer la méthode d'évaluation et la date de l'expertise. Les évaluations par expertise sont interdites depuis le 1<sup>er</sup> décembre 1990.

Le chapitre 1400, NORMES GÉNÉRALES DE PRÉSENTATION DES ÉTATS FINANCIERS, impose d'indiquer, dans la mesure du possible, la valeur comptable de tout élément d'actif affecté à la garantie d'un passif.

## IAS 17, CONTRATS DE LOCATION

État de la situation : L'IASB travaille à un projet conjoint avec le FASB visant l'élaboration de nouvelles normes pour la comptabilisation des contrats de location.

### Classement

Un contrat de location est classé en tant que contrat de location-financement s'il transfère au preneur la quasi-totalité des risques et des avantages inhérents à la propriété. Tous les autres contrats de location sont des contrats de location simple.

Le chapitre 3065, CONTRATS DE LOCATION, est en convergence avec IAS 17, mais les contrats de location-acquisition (location-financement) sont, du point de vue du bailleur, répartis en deux sous-catégories, soit les contrats de location-vente et les contrats de location-financement.

### Contrats portant sur la location de terrain et de constructions

Les éléments terrain et constructions d'un contrat de location sont considérés séparément aux fins du classement du contrat de location.

Le chapitre 3065 est en convergence avec IAS 17.

### Valeur comptable pour le preneur au commencement d'un contrat de location-acquisition (location-financement)

La valeur comptable doit être la juste valeur du bien loué, ou si celle-ci est inférieure, la valeur actualisée des paiements minimaux au titre de la location, chacune étant déterminée au commencement du contrat de location. Les coûts directs initiaux encourus par le preneur sont ajoutés au montant comptabilisé en tant qu'actif.

La valeur comptable correspond à la valeur actualisée des paiements minimums exigibles en vertu du bail, au début du contrat de location, abstraction faite de la partie de ces paiements qui a trait aux frais accessoires.

### Détermination de la valeur actualisée des paiements minimaux au titre de la location

IAS 17 précise que le taux d'actualisation à utiliser est le taux d'intérêt implicite du contrat de location si celui-ci peut être déterminé; sinon, le taux d'emprunt marginal du preneur doit être utilisé.

Le chapitre 3065 précise que le preneur utilise comme taux d'actualisation son taux d'intérêt marginal ou, s'il est inférieur au taux d'intérêt marginal, le taux d'intérêt implicite du bail.

## Contrats de location simple (location-exploitation)

Les paiements au titre du contrat de location simple sont comptabilisés en charges par le preneur sur une base linéaire pendant toute la durée du contrat de location, à moins qu'une autre base systématique soit plus représentative de l'échelonnement dans le temps des avantages qu'en retirera l'utilisateur. Les revenus locatifs provenant de contrats de location simple sont comptabilisés en produits sur toute la durée du contrat de location. L'actif loué continue d'être présenté dans l'état de situation financière du bailleur.

Le chapitre 3065 est en convergence avec IAS 17.

## Contrats de location-financement (location-acquisition)

Le preneur comptabilise le contrat de location-financement à titre d'actif et de passif dans son état de situation financière. Les paiements au titre de la location sont ventilés entre la charge financière et l'amortissement du solde de la dette. Inversement, le bailleur comptabilise une créance et ventile les produits reçus entre la diminution de la créance et les produits financiers.

Le chapitre 3065 est en convergence avec IAS 17.

## Calcul des produits et des coûts des ventes par le preneur dans le cas d'un contrat de location-financement (location-vente)

Le produit des ventes est la juste valeur de l'actif ou, si elle est inférieure, la valeur actualisée des paiements minimaux revenant au bailleur au titre de la location, calculée en utilisant un taux d'intérêt commercial. Le coût des ventes est le coût, ou la valeur comptable si elle est différente, du bien loué, moins la valeur actualisée de la valeur résiduelle non garantie.

Le montant comptabilisé au titre de la vente est la valeur actualisée des paiements minimums exigibles en vertu du bail (abstraction faite des frais accessoires), calculée au taux d'intérêt implicite du bail. Le montant à comptabiliser à titre de coût de la vente est la valeur comptable du bien loué avant l'opération de location, diminuée de la valeur résiduelle non garantie pouvant revenir au bailleur, actualisée au taux d'intérêt implicite du bail.

## Transactions de cession-bail débouchant sur un contrat de location simple

IAS 17 exige la comptabilisation immédiate de tout profit ou perte sur de telles transactions sauf si :

- le prix de vente est inférieur à la juste valeur et la perte est compensée par des paiements futurs inférieurs au prix du marché, auquel cas la perte est différée et amortie proportionnellement aux paiements au titre de la location sur la période

Le chapitre 3065 exige que tout gain ou perte sur de telles opérations soit reporté et amorti, sauf que, en harmonie avec IAS 17, une perte doit être comptabilisée immédiatement lorsque la juste valeur du bien loué est inférieure à sa valeur comptable. Toutefois, le CPN-25, «Comptabilisation des opérations de cession-bail», permet la comptabilisation

- pendant laquelle il est prévu d'utiliser l'actif;
- le prix de vente est supérieur à la juste valeur, auquel cas l'excédent est différé et amorti sur la durée d'utilisation attendue de l'actif.

immédiate d'un gain lorsque le droit que conserve le vendeur-preneur ne vise qu'une petite fraction du bien vendu. Lorsque le vendeur-preneur conserve plus qu'une petite fraction, mais moins que la quasi-totalité du bien, le gain reporté et amorti est le montant attribuable à la fraction du bien visé par le contrat de cession-bail.

## Participation d'un tiers

Cette question n'est pas traitée dans les IFRS.

Selon le chapitre 3065, la cession des paiements exigibles en vertu d'un contrat de location-exploitation ou la vente d'un bien faisant l'objet ou destiné à faire l'objet d'un contrat de location-exploitation doit être comptabilisée comme un emprunt si le cédant ou le vendeur conserve une partie considérable des risques inhérents à la propriété du bien loué.

## Informations à fournir

IAS 17 impose de fournir les informations suivantes :

- investissement brut du bailleur et les produits non acquis dans le cas des contrats de location-financement;
- les actifs du bailleur faisant l'objet de contrats de location par catégorie, lorsqu'ils sont significatifs;
- dans le cas du preneur, les options de renouvellement ou d'achat, les loyers conditionnels et les autres éventualités.

Le chapitre 3065 impose de fournir les informations suivantes :

- dans le cas du preneur, le montant de l'amortissement et des intérêts débiteurs rattachés aux contrats de location-acquisition;
- dans le cas du bailleur, le montant net des investissements du bailleur dans des contrats de location-financement et de location-vente.

Selon le chapitre 3065, les informations sur les options de renouvellement ou d'achat, les loyers conditionnels et les autres éventualités sont souhaitables.

## SIC-15, Avantages dans les contrats de location simple

SIC-15 traite de la question de savoir comment comptabiliser dans les états financiers du bailleur et du locataire les avantages liés à une location simple. Selon le consensus dégagé, le bailleur doit comptabiliser le coût cumulé de ces avantages comme une réduction des revenus locatifs, et le locataire, comme une diminution de la charge locative, sur la durée du bail, généralement sur une base linéaire.

Le CPN-21, «Comptabilisation par le locataire des avantages incitatifs relatifs à un bail», est en convergence avec SIC-15 en ce qui concerne la comptabilisation de ces avantages par le preneur. Il n'est pas spécifiquement question de leur comptabilisation par le bailleur.

## SIC-27, Évaluation de la substance des transactions prenant la forme juridique d'un contrat de location

SIC-27 traite d'un certain nombre de questions qui se posent lorsqu'une entité conclut avec une ou plusieurs parties non liées une transaction ou une série de transactions structurées prenant la forme juridique d'un contrat de location. Le texte précise que la forme de chaque accord et ses dispositions peuvent varier considérablement. Selon le consensus dégagé, la comptabilisation doit refléter la substance de l'accord, et tous les aspects et toutes les implications d'un accord doivent être évalués pour déterminer sa substance, un poids certain devant être attribué aux aspects et aux implications qui ont une incidence économique. L'interprétation fait également mention d'un certain nombre d'informations précises à fournir.

Ce sujet n'est pas couvert dans le Manuel.

## IFRIC - 4, Déterminer si un accord contient un contrat de location

IFRIC-4 donne des précisions sur la façon de déterminer si certains accords conclus par une entité, dont la forme juridique n'est pas celle d'un contrat de location mais qui confère le droit d'utiliser un actif en échange d'un paiement ou d'une série de paiements, constituent, ou contiennent, des contrats de location. La détermination de la question de savoir si un accord constitue, ou contient, un contrat de location doit être fondée sur la substance de l'accord et exige d'apprécier si :

- l'exécution de l'accord dépend de l'utilisation d'un actif ou d'actifs spécifique(s);
- l'accord confère le droit d'utiliser l'actif.

Le CPN-150, «Comment déterminer si un accord est assorti d'un contrat de location», est en convergence avec IFRIC-4.



## IAS 18, PRODUITS DES ACTIVITÉS ORDINAIRES

État de la situation : L'IASB travaille à un projet conjoint avec le FASB en vue d'élaborer de nouvelles normes pour la comptabilisation des produits.

### Champ d'application

IAS 18 ne traite pas des contrats d'assurance dans le champ d'application d'IFRS 4, «Contrats d'assurance», ni des contrats de construction qui sont couverts par IAS 11, «Contrats de construction».

Les produits provenant des changements de la juste valeur des actifs financiers et passifs financiers ou de leur cession, des changements dans la valeur d'autres actifs courants, des actifs biologiques, des produits agricoles et de l'extraction de minerai sont également exclus.

Le chapitre 3400, PRODUITS, ne contient pas les exclusions mentionnées dans IAS 18.

Il n'est pas question, dans le chapitre 3400, des éléments mentionnés dans IAS 18.

### Conditions pour la comptabilisation des produits provenant de la vente de biens et de la prestation de services

Les produits sont comptabilisés lorsqu'il est probable que des avantages économiques associés à la transaction iront à l'entreprise et que ces avantages peuvent être évalués de façon fiable.

Le chapitre 3400 contient des critères pour la constatation des produits qui, dans la plupart des cas, aboutiraient à des résultats similaires à ceux obtenus en appliquant les critères d'IAS 18.

### Produits provenant de la prestation de services, y compris les contrats de construction (voir également IAS 11, «Contrats de construction»)

Lorsque le résultat d'une transaction faisant intervenir une prestation de services ne peut être estimé de façon fiable, le produit des activités ordinaires ne doit être comptabilisé qu'à hauteur des charges comptabilisées qui sont recouvrables.

Le chapitre 3400 ne contient pas de disposition similaire. Toutefois, il indique que le recouvrement final doit être raisonnablement sûr et que si ce n'est pas le cas, il peut être approprié de ne constater les produits qu'au fur et à mesure des encaissements.

### Commentaires relatifs à l'application

IAS 18 contient des commentaires plus développés et détaillés sur l'application des dispositions que le chapitre 3400, PRODUITS.

Les commentaires additionnels fournis dans IAS 18 sont conformes aux exigences du chapitre 3400. De plus, des commentaires interprétatifs sur l'application

du chapitre 3400 sont fournis dans le CPN-141, «Constatation des produits».

La NOTE D'ORIENTATION CONCERNANT LA COMPTABILITÉ NOC-2, «Redevances de franchisage», et la NOTE D'ORIENTATION CONCERNANT LA COMPTABILITÉ NOC-4, «Commissions et coûts associés aux activités de crédit», fournissent des indications plus détaillées qu'IAS 18.

## Évaluation des produits

Les produits des activités ordinaires doivent être évalués à la juste valeur de la contrepartie reçue ou à recevoir.

Le chapitre 3400 ne traite pas de l'évaluation des produits.

## Informations à fournir

IAS 18 impose de fournir les informations suivantes :

- les méthodes comptables adoptées pour la comptabilisation des produits des activités ordinaires, y compris les méthodes adoptées pour déterminer le degré d'avancement des transactions impliquant la prestation de services;
- présentation séparée des produits des activités ordinaires provenant des ventes de biens, des prestations de services, des intérêts, des redevances et des dividendes;
- le montant des produits des activités ordinaires provenant de l'échange de biens ou de services figurant dans chaque catégorie importante de produits des activités ordinaires.

Le chapitre 3400 mentionne que les entreprises peuvent être tenues, par application du chapitre 1505, PUBLICATION DES CONVENTIONS COMPTABLES, d'informer le lecteur sur la méthode de constatation des produits utilisée. Le CPN-141 indique également qu'une entreprise devrait toujours publier sa convention comptable relative à la constatation des produits et que, si elle applique des conventions différentes à des types différents d'opérations génératrices de produits, ou si les opérations de vente portent sur plusieurs éléments, l'entreprise devrait également indiquer la convention suivie pour chaque type important d'opérations et pour chaque élément.

Le chapitre 3400 mentionne également que, dans le cas des entreprises qui ne présentent pas d'informations sectorielles, la présentation des produits par principales sources (par exemple, vente de biens, prestation de services et utilisation par des tiers des ressources de l'entreprise) peut constituer un renseignement utile.

## SIC-31, Produits des activités ordinaires — opérations de troc portant sur des services de publicité

SIC-31 traite de la situation où une entité (le vendeur) peut s'engager dans une opération de troc pour l'offre de services de publicité en échange de services de publicité reçus de son client et des circonstances dans lesquelles un vendeur peut évaluer de façon fiable les

Cette question n'est pas explicitement traitée dans le Manuel.

produits des activités ordinaires à la juste valeur des services de publicité reçus ou fournis. Selon le consensus dégagé, ces produits ne peuvent être évalués de façon fiable à la juste valeur des services de publicité reçus mais elles peuvent l'être à la juste valeur des services de publicité offerts par référence uniquement à certaines opérations autres que de troc.

## IFRIC-12, Accords de concession de services (traduction préliminaire)

IFRIC-12 traite de la situation où une entité (le concessionnaire) peut passer un accord avec une autre entité (le concédant) pour l'offre de services permettant au public d'avoir accès à des prestations économiques et sociales majeures. Elle énonce des principes généraux de comptabilisation et d'évaluation des obligations et des droits correspondants relatifs aux accords de concession de services.

Les dispositions relatives aux informations à fournir pour de tels accords de concession de services sont fournies par SIC-29, «Accords de concession de services – informations à fournir».

Cette question n'est pas traitée explicitement dans le Manuel.

## IAS 19, AVANTAGES DU PERSONNEL

État de la situation : L'IASB travaille à un projet conjoint avec le FASB visant l'élaboration de nouvelles normes pour les avantages sociaux.

### Champ d'application

Tant IAS 19 que le chapitre 3461, AVANTAGES SOCIAUX FUTURS, traitent des règles de comptabilisation et des informations à fournir concernant de larges catégories d'avantages du personnel, notamment les avantages à court terme, les prestations de retraite, les avantages postérieurs à l'emploi, les avantages de retraite autres que les pensions, les indemnités de fin de contrat de travail, les congés rémunérés et les avantages sur capitaux propres.

IAS 19 s'applique aux avantages à court terme, qui ont été exclus du chapitre 3461. IAS 19 met l'accent sur la distinction entre les avantages du personnel à court terme et à long terme.

Le chapitre 3461 ne s'applique pas aux avantages fournis par l'entité à ses salariés au cours de leur période d'emploi. Le chapitre 3461 met l'accent sur la question de savoir si les avantages gagnés par les salariés actifs leur seront fournis lorsqu'ils auront cessé d'être actifs.

### Avantages à court terme

Les avantages à court terme sont comptabilisés en charges à mesure que le membre du personnel rend des services à l'entité. Un passif est comptabilisé pour les avantages à court terme impayés.

Le chapitre 3461 ne s'applique pas aux avantages fournis par l'entité à ses salariés au cours de leur période d'emploi.

### Plans d'intéressement et de primes

L'entité comptabilise le coût attendu des paiements à effectuer au titre de l'intéressement et des primes à titre d'avantages à court terme si et seulement si :

- l'entreprise a une obligation actuelle, juridique ou implicite, d'effectuer ces paiements au titre d'événements passés;
- une estimation fiable de l'obligation peut être effectuée.

Une obligation actuelle existe si et seulement si l'entreprise n'a pas d'autre solution réaliste que de payer.

Le chapitre 3461 ne traite pas de cette question. En pratique, de tels avantages sont normalement comptabilisés en charges dans la période au cours de laquelle les services ont été rendus si le paiement est probable et que le montant peut faire l'objet d'une estimation fiable.

## Régimes à cotisations définies

### Comptabilisation et évaluation

Les cotisations à payer à un régime à cotisations définies sont comptabilisées en charges à mesure que le membre du personnel rend les services.

Le chapitre 3461 est en convergence avec IAS 19.

### Coûts des services passés

IAS 19 n'indique pas comment comptabiliser les coûts des services passés pour les régimes à cotisations définies.

Le coût des cotisations découlant de la mise en place ou de la modification d'un régime à cotisations déterminées est comptabilisé d'une manière logique et systématique sur la période au cours de laquelle l'entité prévoit retirer les avantages économiques de la mise en place ou de la modification du régime. Cette période peut correspondre à la durée moyenne résiduelle d'activité des salariés actifs qui devraient normalement toucher des avantages en vertu des dispositions du régime. Toutefois, il se peut qu'une période plus courte soit plus appropriée.

### Informations à fournir

IAS 19 impose que l'entité indique le montant comptabilisé en charges pour les régimes à cotisations définies.

Le chapitre 3461 exige que l'entité indique le coût constaté pour la période et fournisse une description de la nature et de l'incidence de chaque changement significatif au cours de la période qui touche la comparabilité des coûts de la période et de ceux des périodes antérieures. Il exige également que l'entité indique le montant total en espèces constaté initialement dans la période comme montant payé ou payable pour cette période au titre des avantages sociaux futurs.

## Régimes à prestations définies

### Comptabilisation et évaluation

La différence entre l'obligation au titre des prestations définies, établie sur la base d'hypothèses actuarielles, et la juste valeur des actifs du régime est comptabilisée à l'actif ou au passif, selon le cas. L'entité est tenue de déterminer la valeur actualisée de son obligation au titre des prestations définies en utilisant la méthode des unités de crédit projetées, qui fait partie de la famille des méthodes de répartition des prestations — chaque période de service donne lieu à une unité supplémentaire de droits à prestations.

Le chapitre 3461 est en convergence avec IAS 19. Les deux utilisent une méthode de répartition des prestations pour déterminer la valeur actualisée de l'obligation au titre des prestations définies, la seule différence étant que le chapitre 3461 exige que l'entité utilise soit la méthode de répartition des prestations au prorata des services (aussi appelée la méthode des unités de crédit projetées), soit la méthode de répartition des prestations constituées, selon que l'évolution future des niveaux de salaire ou la croissance des coûts a une incidence ou non sur le montant des avantages sociaux futurs.

### Écarts actuariels

Les changements d'hypothèses actuarielles et les variations inattendues de la juste valeur des actifs du régime aboutissent à des écarts actuariels. Les écarts n'ont pas à être constatés immédiatement lorsqu'ils n'excèdent pas 10 % de la valeur de l'obligation au titre des prestations ou 10 % de la juste valeur des actifs du régime à la date de reporting; toutefois, une entité peut adopter une méthode comptable conduisant à comptabiliser de tels changements directement dans les capitaux propres.

Le chapitre 3461 est en convergence avec ces dispositions d'IAS 19, si ce n'est qu'il n'est pas permis de comptabiliser les écarts actuariels directement dans les capitaux propres.

La période utilisée pour calculer l'amortissement minimal des écarts actuariels est la durée résiduelle moyenne d'activité du groupe de salariés participant au régime, peu importe que la majorité des participants soient actifs ou inactifs.

La période utilisée pour calculer l'amortissement minimal est la durée résiduelle moyenne d'activité du groupe de salariés actifs qui devraient normalement toucher des prestations en vertu du régime. Toutefois, lorsque la totalité ou la quasi-totalité des salariés ne sont plus actifs, l'entité doit fonder l'amortissement sur l'espérance de vie moyenne des anciens salariés.

### Coûts des services passés

Les coûts des services passés sont comptabilisés en charges, selon un mode linéaire, sur la durée moyenne restant à courir jusqu'à ce que les droits correspondants soient acquis au personnel. Dans la mesure où les droits à prestations sont déjà acquis lors de l'adoption du régime à prestations définies ou de sa modification, l'entreprise doit comptabiliser immédiatement le coût des services passés.

Les coûts des services passés sont amortis en affectant un montant égal à chacune des années de service restantes comprises dans la période prévue jusqu'à la date de l'admissibilité intégrale de chaque salarié qui était actif au moment de la mise en place ou de la modification du régime, mais n'était pas pleinement admissible aux avantages à cette date. Pour ce qui est des écarts actuariels, lorsque la totalité ou la quasi-

totalité des salariés ne sont plus actifs, l'entité doit amortir les coûts des services passés, selon la méthode de l'amortissement linéaire, sur l'espérance de vie moyenne des anciens salariés.

### **Rendement attendu des actifs du régime**

Le rendement attendu des actifs du régime est établi sur la base des attentes du marché, au début de l'exercice, pour des rendements sur toute la durée de vie de l'obligation correspondante. La comptabilisation des écarts actuariels ultérieurs et du coût des services passés (mais non du coût négatif des services passés) fait l'objet d'une limitation. Un droit à remboursement est comptabilisé en tant qu'actif distinct.

Le rendement prévu des actifs du régime doit être fondé sur le taux de rendement prévu à long terme des actifs du régime et sur la valeur des éléments de l'actif du régime évalués à leur juste valeur ou à une valeur liée au marché. Il n'y a pas de limite à la comptabilisation des écarts actuariels ultérieurs ou du coût des services passés. Le chapitre 3461 ne traite pas de la question des droits à remboursement.

### **Hypothèses actuarielles**

L'évaluation des avantages postérieurs à l'emploi liés à des variables telles que le niveau des prestations de retraite versées par l'État ou de l'aide médicale de l'État reflète l'incidence attendue de l'évolution de ces variables sur la base de l'expérience passée et d'autres indications fiables.

Les modifications législatives futures concernant les frais médicaux couverts par les programmes gouvernementaux et les modifications futures des régimes des autres fournisseurs ne sont pas prises en compte, à moins que les modifications ne soient déjà adoptées.

### **Date d'évaluation des actifs du régime et de l'obligation au titre des prestations définies**

L'entreprise doit déterminer la valeur actualisée de son obligation au titre des prestations définies et la juste valeur des actifs du régime avec une régularité suffisante pour que les montants comptabilisés dans ses états financiers ne diffèrent pas de manière significative des montants qui seraient déterminés à la fin de la période de reporting.

L'obligation au titre des prestations constituées et les actifs du régime doivent être évalués à la date des états financiers. Le chapitre 3461 permet toutefois de faire l'évaluation à une date qui se situe dans les trois mois précédant la date des états financiers, pour autant que l'entité applique cette méthode de façon uniforme d'une année à l'autre. En conséquence, les montants indiqués dans les états financiers ainsi que les notes complémentaires peuvent être établis à une date antérieure conformément au chapitre 3461.

### **Plafonnement de la valeur comptable de l'actif au titre des prestations constituées**

À la différence du chapitre 3461, l'actif ou le passif transitoires non amortis ne sont pas pris en considération dans l'établissement du plafond relatif au montant à comptabiliser comme actif au titre des prestations constituées.

Toute variation au titre du plafond est constatée dans le résultat, à moins que l'entité choisisse de comptabiliser

La détermination de la provision pour moins-valeur qui sert à établir la limite supérieure du montant à comptabiliser comme actif au titre des prestations constituées tient compte de l'actif ou de l'obligation transitoires non amortis.

Le chapitre 3461 est en convergence avec IAS 19, sauf qu'il ne permet pas la comptabilisation dans les autres

les écarts actuariels pendant la période au cours de laquelle ils surviennent dans les autres éléments du résultat global. Dans ce cas, tout ajustement découlant du plafonnement est également comptabilisé dans les autres éléments du résultat global.

IAS 19 prévoit qu'une variation au titre du plafond ne doit pas se traduire par la comptabilisation d'un profit résultant uniquement d'une perte actuarielle ou des coûts de services passés au cours de la période, ou par la comptabilisation d'une perte résultant uniquement d'un profit actuariel au cours de la période.

IFRIC-14, «IAS 19 – Limitation de l'actif au titre de prestations définies, obligations de financement minimum et leur interaction». Cette IFRIC traite des cas où un avantage économique est considéré comme disponible et de l'incidence des obligations de financement minimum sur le calcul des avantages économiques disponibles

éléments du résultat étendu.

Le chapitre 3461 ne comporte aucune restriction semblable.

Le chapitre 3461 est en convergence avec IFRIC 14, sauf qu'il ne traite pas de l'incidence des obligations de financement minimum sur l'évaluation de l'actif ou du passif au titre des prestations constituées.

### Entités ayant plusieurs régimes

Lorsqu'une entité a plusieurs régimes à prestations définies, elle comptabilise séparément chaque régime significatif.

Le chapitre 3461 exige qu'une entité ayant plusieurs régimes à prestations déterminées comptabilise chaque régime ou groupe de régimes faisant l'objet d'une évaluation distincte. À cette fin, chacun des régimes par capitalisation constitue un régime faisant l'objet d'une évaluation distincte. Les régimes sans capitalisation peuvent être regroupés à des fins d'évaluation s'ils répondent au moins à l'une ou l'autre des conditions suivantes :

- ils fournissent des avantages différents au même groupe de salariés et de bénéficiaires;
- ils fournissent les mêmes avantages aux différents groupes de salariés ou de bénéficiaires visés.

### Informations à fournir

Il existe des différences entre IAS 19 et le chapitre 3461 pour ce qui est du niveau de précision des informations à fournir.

## Liquidations et réductions (règlements et compressions)

### Évaluation des liquidations de régime

Tout écart actuariel et tout coût des services passés qui n'ont pas encore été comptabilisés et qui sont liés à la liquidation, ainsi que la partie correspondante du passif provisoire sont pris en compte dans la détermination du

Le gain ou la perte sur règlement comprend seulement tout gain ou perte actuariel non amorti à la date du règlement ainsi que tout actif transitoire non amorti à la date du règlement. Toute obligation transitoire non



profit ou de la perte au titre de la liquidation.

amortie à la date du règlement est considérée comme un coût des services passés. Tout coût non amorti des services passés continue à être amorti après le règlement, et n'est pas pris en compte dans le calcul du gain ou de la perte sur règlement. Dans le cas des régimes à prestations déterminées autres qu'un régime de retraite, toute obligation transitoire est portée en déduction du gain découlant du règlement, et seul l'excédent est constaté dans les résultats de la période au cours de laquelle le règlement survient. Ainsi, dans la mesure où il y a des coûts des services passés non amortis ou des obligations transitoires non amorties qui sont liés au règlement, des évaluations différentes résulteraient de l'application de ces normes.

### Comptabilisation d'une réduction (compression)

Les profits ou les pertes au titre d'une réduction sont comptabilisés au moment où se produit la réduction. Une réduction intervient lorsqu'une entreprise peut démontrer qu'elle s'est engagée à réduire de façon significative le nombre de personnes bénéficiant d'un régime ou qu'elle change les termes d'un régime à prestations définies de sorte qu'une partie significative des services futurs des membres du personnel actuel ne leur donnera plus de droits à prestations ou ne leur donnera que des droits réduits.

Une perte découlant d'une compression est constatée lorsqu'il est probable qu'une compression se produira et que le montant net de ses effets peut faire l'objet d'une estimation raisonnable.

Un gain découlant d'une compression est constaté dans les résultats lorsqu'il s'est produit un fait donnant lieu à une compression. Le gain sur compression pourrait être comptabilisé plus tard par application du chapitre 3461 que ce ne serait le cas par application d'IAS 19 dans certaines circonstances, par exemple lorsqu'une entreprise s'est engagée à procéder à une réduction significative du personnel et que les licenciements ont lieu à une date ultérieure.

### Évaluation d'une réduction

IAS 19 traite de la même façon l'évaluation d'une réduction et l'évaluation d'une liquidation (voir ci-dessus). Elle ne fournit pas de précision sur la façon de traiter tout actif provisoire restant non encore comptabilisé (très vraisemblablement parce qu'il n'y aurait pas d'actif provisoire par application d'IAS 19).

Aux fins du calcul d'un gain ou d'une perte sur compression, tout actif transitoire non amorti doit être traité comme un gain actuariel non amorti et doit être combiné avec le gain ou la perte actuariel non amorti qui survient après la date à laquelle l'actif transitoire a été déterminé. Ainsi, un gain ou une perte comptabilisé au titre de la compression pourrait être différent selon qu'on applique IAS 19 ou le chapitre 3461.

### Régimes multi-employeurs

Les régimes multi-employeurs ayant les caractéristiques d'un régime à prestations définies sont assimilés aux régimes à prestations définies pour ce qui est de leur comptabilisation et des informations à fournir à leur sujet. Lorsque l'entité ne dispose pas d'informations suffisantes pour comptabiliser comme tel un régime multi-employeur à prestations définies, elle doit comptabiliser le régime comme s'il s'agissait d'un régime à cotisations définies. Elle doit alors indiquer :

Bien qu'un régime interentreprises puisse présenter les caractéristiques d'un régime à prestations déterminées, les entités participantes ne disposent pas normalement de suffisamment d'informations pour se conformer aux normes de comptabilisation des régimes à prestations déterminées. Dans ce cas, elles comptabilisent le régime interentreprises en se conformant aux normes relatives aux régimes à cotisations déterminées.

- qu'il s'agit d'un régime à prestations définies;
- la raison pour laquelle elle ne dispose pas d'informations suffisantes pour le comptabiliser comme un régime à prestations définies.

Dans la mesure où un excédent ou un déficit du régime pourrait affecter le montant des cotisations futures, l'entité doit indiquer :

- toute information dont elle dispose sur ledit excédent ou déficit;
- la base ayant servi à déterminer le montant de l'excédent ou du déficit;
- les conséquences éventuelles pour l'entreprise.

Pour les régimes à cotisations déterminées, l'entité doit fournir les informations suivantes :

- le coût constaté pour la période;
- une description de la nature et de l'incidence de chaque changement significatif survenu au cours de la période qui touche la comparabilité, par exemple une variation du taux des cotisations patronales, un regroupement d'entreprises ou un désinvestissement.

## Autres avantages à long terme

Les autres avantages à long terme (par exemple les absences rémunérées de longue durée et les indemnités d'incapacité de longue durée) sont comptabilisés de façon similaire aux pensions et aux autres régimes d'avantages postérieurs à l'emploi, sauf que tous les écarts actuariels et l'ensemble du coût des services passés sont comptabilisés immédiatement sans comptabilisation différée d'une composante quelconque.

L'entité a le choix entre la comptabilisation différée ou la comptabilisation immédiate. La méthode retenue est appliquée de façon uniforme d'un exercice à l'autre.

## Indemnités de fin de contrat de travail / Prestations de cessation d'emploi Comptabilisation et évaluation

Les indemnités de fin de contrat de travail n'ont lieu qu'au moment de la cessation d'activité du membre du personnel et non pas en cours d'emploi. L'entité doit comptabiliser les indemnités de fin de contrat de travail au passif et en charges si et seulement si elle est manifestement engagée à mettre fin au contrat de travail d'un ou de plusieurs membres du personnel avant l'âge normal de leur départ en retraite ou à accorder des indemnités de fin de contrat de travail suite à une offre faite pour encourager les départs volontaires. IAS 19 donne des critères précis permettant de déterminer dans quels cas une entreprise est manifestement engagée à mettre fin à un contrat de travail. IAS 19 prévoit que, dans le cas d'une offre faite pour encourager les départs volontaires, l'évaluation des indemnités de fin de contrat de travail doit s'effectuer sur la base du nombre attendu de personnes qui accepteront l'offre.

Le chapitre 3461 distingue deux catégories de prestations de cessation d'emploi :

- les prestations contractuelles de cessation d'emploi sont comptabilisées comme un passif et une charge lorsqu'il est probable que les salariés auront droit à des prestations et que le montant en cause peut faire l'objet d'une estimation raisonnable;
- les prestations spéciales de cessation d'emploi pour départ involontaire sont comptabilisées comme un passif et une charge dans la période au cours de laquelle les membres de la direction adoptent un plan de licenciement et engagent l'entité à l'égard du plan (et lorsque certaines conditions spécifiques sont réunies).

Le CPN-134, «Comptabilisation des indemnités de départ et des prestations de cessation d'emploi», fournit plus de détails, y compris des précisions supplémentaires sur l'accumulation et l'acquisition d'indemnités de départ. Le CPN explique également qu'un départ n'est considéré comme volontaire que

lorsque le salarié accepte les conditions de l'offre.

## IAS 20, COMPTABILISATION DES SUBVENTIONS PUBLIQUES ET INFORMATIONS À FOURNIR SUR L'AIDE PUBLIQUE

État de la situation : Rien de nouveau.

### Comptabilisation et présentation dans les états financiers

Les subventions publiques sont comptabilisées lorsqu'il est évident que l'entité se conformera aux conditions attachées aux subventions et que les subventions seront reçues. Les subventions sont comptabilisées en produits, sur une base systématique sur les exercices nécessaires pour les rattacher aux coûts liés qu'elles sont censées compenser. En l'absence de coûts futurs liés, une subvention qui prend le caractère d'une créance est comptabilisée en produits de la période au cours de laquelle la créance devient acquise. Les subventions ne doivent pas être créditées directement en capitaux propres. Les subventions liées à des actifs sont présentées dans l'état de situation financière soit en produits différés, soit en déduisant la subvention pour arriver à la valeur comptable de l'actif. La subvention est ensuite comptabilisée en produits sur la durée d'utilité de l'actif soit en diminution des produits reportés sur cette durée ou par amortissement.

Les prêts consentis à des taux d'intérêt inférieurs au taux du marché par l'État sont comptabilisés conformément à IAS 39, «Instruments financiers : Comptabilisation et évaluation».

Le chapitre 3800, COMPTABILISATION DE L'AIDE GOUVERNEMENTALE, est en convergence avec IAS 20, si ce n'est qu'il ne contient aucune définition ou explication concernant les subventions non monétaires.

Le chapitre 3855, INSTRUMENTS FINANCIERS — COMPTABILISATION ET ÉVALUATION, est en convergence avec IAS 39.

### Remboursement d'une subvention publique liée à un actif

IAS 20 exige la comptabilisation immédiate en charges de l'amortissement supplémentaire de l'actif qui aurait été comptabilisé au cours des périodes antérieures en l'absence de la subvention.

Le chapitre 3800 exige la comptabilisation prospective de la charge d'amortissement supplémentaire.

### Informations à fournir

IAS 20 n'impose pas de fournir certaines des informations exigées par le chapitre 3800. IAS 20 impose de fournir les informations suivantes :

- la méthode comptable adoptée pour les subventions

Le chapitre 3800 exige que soient fournies les informations suivantes :

- les subventions reçues ou échues au cours de l'exercice, en indiquant si les montants ont été

- publiques;
- la nature et l'étendue des subventions publiques comptabilisées et des autres formes d'aide publique;
  - les conditions non remplies et toute autre éventualité relative à de l'aide publique qui a été comptabilisée.

- crédités directement en résultat, au compte Crédit reporté ou au compte Immobilisations, les conditions dont l'aide est assortie et le montant de tout passif éventuel afférent à toute clause de remboursement;
- le montant de tout passif éventuel pour les subventions reçues dans des exercices antérieurs qui sont assorties de clauses de remboursement, ainsi que les conditions dont l'aide est assortie;
  - le montant de l'aide gouvernementale concernant des dépenses futures qui a été reporté, de même que la période et la méthode d'amortissement de ce report;
  - dans le cas d'un prêt-subvention, le montant du capital restant dû ainsi que les conditions de la renonciation au remboursement.

## SIC-10, Aide publique — Absence de relation spécifique avec des activités opérationnelles

Le SIC-10 traite de la question de savoir si l'aide publique ayant pour but l'encouragement ou le soutien des activités des entreprises, soit dans certaines régions, soit dans certains secteurs d'activité, constitue une subvention publique entrant dans le champ d'application d'IAS 20, même si une telle aide peut ne pas être spécifiquement liée aux activités opérationnelles de l'entreprise. Selon le consensus dégagé, la réponse est «oui» et, en conséquence, de telles subventions ne doivent pas être comptabilisées directement dans les capitaux propres.

Les dispositions du chapitre 3800 s'appliqueraient dans cette situation.

## IAS 21, EFFETS DES VARIATIONS DES COURS DES MONNAIES ÉTRANGÈRES

État de la situation : Rien de nouveau.

### Champ d'application

IAS 21 s'applique lors de la conversion des résultats et de la situation financière d'une entité dans une monnaie de présentation.

Le chapitre 1651, CONVERSION DES DEVISES, est en convergence avec IAS 21.

### Approche adoptée

IAS 21 adopte une approche axée sur la «monnaie fonctionnelle», selon laquelle chaque entité, qu'il s'agisse d'une entité autonome, d'une entité exerçant des activités à l'étranger (telle qu'une société mère) ou d'une activité à l'étranger (telle qu'une filiale), détermine sa monnaie fonctionnelle (la monnaie de l'environnement économique principal dans lequel opère l'entité). Le résultat et la situation financière d'une entité individuelle au sein de l'entité présentant les états financiers dont la monnaie fonctionnelle est différente de la monnaie de présentation sont convertis conformément à la norme.

Le chapitre 1651 envisage la conversion des devises sous l'angle de trois types d'activités spécifiques : les opérations d'une entité publiante libellées dans une monnaie étrangère, les établissements étrangers intégrés (les établissements étrangers ayant des liens d'interdépendance avec l'entité publiante en matière de gestion financière ou d'exploitation) et les établissements étrangers autonomes qui sont indépendants par rapport à l'entité publiante en matière de gestion financière et d'exploitation.

### Présentation des transactions en monnaie étrangère dans la monnaie fonctionnelle

IAS 21 impose de convertir une transaction en monnaie étrangère en appliquant au montant en monnaie étrangère le cours du jour à la date de la transaction. À la fin de chaque période de reporting, les éléments monétaires en monnaie étrangère sont convertis en utilisant le cours du jour à la fin de la période de reporting (le cours de clôture). Les éléments non monétaires qui sont évalués au coût historique sont convertis en utilisant le cours de change à la date de la transaction et ceux évalués à la juste valeur, en utilisant le cours du change à la date à laquelle cette juste valeur a été déterminée.

Le chapitre 1651 est en convergence avec IAS 21 pour ce qui concerne les opérations en devises, ainsi que les éléments monétaires et non monétaires évalués au coût historique. Il ne couvre pas les éléments non monétaires évalués à la juste valeur; il traite en revanche des actifs non monétaires comptabilisés à la valeur de marché, et exige que ces éléments soient convertis au cours de clôture.

### Écarts de change

IAS 21 impose de comptabiliser les profits et les pertes de change sur les éléments monétaires en résultat de la période au cours de laquelle ils surviennent. L'application de la comptabilité de couverture impose toutefois un traitement différent pour certains écarts de change. Les écarts de change rattachés à une activité à l'étranger sont comptabilisés initialement dans une composante distincte des capitaux propres et comptabilisés dans le résultat lors de la sortie de l'investissement net.

Le chapitre 1651 est en convergence avec IAS 21.

### Conversion du goodwill et des ajustements de juste valeur provenant de l'acquisition d'une activité à l'étranger

IAS 21 impose de comptabiliser tout goodwill et tout ajustement de juste valeur provenant de l'acquisition d'une activité à l'étranger comme un actif ou un passif de l'activité à l'étranger. Ils sont donc libellés dans la monnaie fonctionnelle de l'activité à l'étranger et convertis au cours de clôture.

Le chapitre 1651 est en convergence avec IAS 21.

### Conversion des états financiers d'une entité à l'étranger qui présente son information dans la monnaie d'une économie hyperinflationniste

Les états financiers d'une entité qui présente son information dans la monnaie d'une économie hyperinflationniste sont retraités selon IAS 29, «Information financière dans les économies hyperinflationnistes», avant d'être convertis dans la monnaie de présentation de l'entreprise qui publie les états financiers. IAS 21 traite des circonstances dans lesquelles une économie cesse d'être hyperinflationniste.

Le chapitre 1651 exige l'utilisation de la méthode temporelle. Il ne traite pas des circonstances dans lesquelles une économie cesse d'être hyperinflationniste.

### Réduction de l'investissement net dans un établissement étranger autonome

Une part proportionnelle des gains et pertes de change cumulés séparément dans les capitaux propres est comptabilisée en résultat lors de la sortie d'une participation dans une activité à l'étranger. Le paiement d'un dividende n'est considéré comme une sortie que s'il constitue un rendement du placement.

Les dividendes versés par un établissement étranger autonome sont considérés comme une réduction de l'investissement net, ce qui donne lieu à la comptabilisation en résultat d'une partie des gains et pertes de change cumulés.

## Retraitement des chiffres comparatifs lorsque la monnaie de présentation diffère de la monnaie fonctionnelle

Lorsque la monnaie de présentation diffère de la monnaie fonctionnelle de l'entité, IAS 21 impose de convertir les chiffres comparatifs d'une manière conforme au mode de conversion des chiffres de l'exercice considéré. Dans le cas d'une entité dont la monnaie fonctionnelle n'est pas la monnaie d'une économie hyperinflationniste, l'état du résultat global est converti au cours de change en vigueur aux dates des transactions (les chiffres de l'exercice précédent donnés à des fins de comparaison sont convertis au cours moyen pour cet exercice), les actifs et les passifs étant convertis au cours de clôture à la date de chacun des états de situation financière.

Le CPN-130, «Méthode de conversion applicable lorsque la monnaie de présentation est différente de la monnaie de mesure ou que la monnaie de présentation est changée», exige que les chiffres donnés à des fins de comparaison soient retraités. Les postes de l'état des résultats et de l'état des flux de trésorerie de chaque exercice (ou période) sont convertis en monnaie de présentation par application des taux de change en vigueur à la date des opérations, et les éléments d'actif et de passif sont convertis par application du cours de change à la fin de l'exercice ou de la période.

## Classement des impôts futurs (différés) aux fins de la conversion

IAS 21 ne traite pas de la conversion des impôts différés.

Selon le chapitre 1651, les passifs et les actifs d'impôts futurs sont classés dans les éléments monétaires et, à ce titre, sont convertis au cours de clôture.

## Informations à fournir

IAS 21 impose de fournir les informations suivantes :

- les gains et pertes de change comptabilisés en résultat net pour la période, hormis ceux qui proviennent de l'évaluation à la juste valeur des instruments financiers conformément à IAS 39, «Instruments financiers : Comptabilisation et évaluation»;
- un rapprochement des montants des écarts de change inscrits dans une composante distincte des capitaux propres à l'ouverture et à la clôture de la période;
- la monnaie fonctionnelle, lorsqu'elle n'est pas la monnaie de présentation, avec indication de la raison de l'utilisation d'une monnaie de présentation différente;
- la raison d'un changement de monnaie fonctionnelle pour l'entité présentant les états financiers ou pour une activité à l'étranger significative.

Le chapitre 1651 exige d'indiquer les gains et les pertes de change pris en compte dans la détermination du résultat net de la période.



## SIC-7, Introduction de l'euro

SIC-7 traite de l'application d'IAS 21 au passage à l'euro des monnaies nationales des États membres participants de l'Union européenne. Il indique que les dispositions d'IAS 21 doivent être strictement appliquées lors du passage à l'euro.

Cette question n'est pas couverte, étant spécifique aux membres de l'Union européenne.

## IAS 23, COÛTS D'EMPRUNT

État de la situation : Rien de nouveau.

IAS 23 établit les règles de comptabilisation et d'informations à fournir concernant les coûts d'emprunt (les intérêts et autres coûts supportés dans le cadre d'un emprunt de fonds). IAS 23 impose d'inscrire à l'actif les coûts d'emprunt qui sont directement attribuables à l'acquisition, à la construction ou à la production d'un actif qui exige une longue période de préparation avant de pouvoir être utilisé ou vendu, tous les autres types de coûts d'emprunt devant être comptabilisés en charges.

Il n'y a pas de normes de comptabilisation correspondantes dans le Manuel. Les obligations d'information du chapitre 1505, PUBLICATION DES CONVENTIONS COMPTABLES, et du chapitre 3850, INTÉRÊTS CAPITALISÉS — INFORMATIONS À FOURNIR, sont conformes à IAS 23. Des commentaires succincts sur la comptabilisation, l'évaluation et la capitalisation des coûts d'emprunt relatifs aux immobilisations corporelles se trouvent au chapitre 3061, IMMOBILISATIONS CORPORELLES, et sont en convergence avec IAS 23.

## IAS 24, INFORMATION RELATIVE AUX PARTIES LIÉES

État de la situation : L'IASB a entrepris un projet visant la révision de certains aspects de la norme sur les parties liées.

### Champ d'application

IAS 24 ne contient pas les exclusions du champ d'application qui se trouvent dans le chapitre 3840, OPÉRATIONS ENTRE APPARENTÉS.

Le chapitre 3840, OPÉRATIONS ENTRE APPARENTÉS, ne s'applique pas aux régimes de rémunération des cadres, aux allocations pour frais et aux autres paiements similaires consentis au profit de particuliers dans le cours normal des activités.

### Évaluation

IAS 24 ne traite pas de l'évaluation des transactions entre parties liées.

Le chapitre 3840 contient des dispositions sur l'évaluation des opérations entre apparentés.

### Informations à fournir

En cas de transactions entre des parties liées, IAS 24 impose d'indiquer la nature des relations ainsi que des précisions sur les transactions et les soldes (pour chacune des catégories de parties liées).

Les obligations d'information sont en convergence avec celles d'IAS 24, sous réserve des points mentionnés ci-dessous.

IAS 24 exige que des informations soient fournies sur les liens de contrôle, même en l'absence de transactions entre des parties liées.

Le chapitre 3840 n'impose pas de fournir des informations sur les liens de contrôle en l'absence d'opérations entre apparentés.

IAS 24 impose d'indiquer la rémunération des principaux dirigeants, en cumul et pour certaines catégories de rémunération déterminées.

Comme il a été noté ci-dessus, les régimes de rémunération n'entrent pas dans le champ d'application du chapitre 3840.

IAS 24 impose de fournir les informations additionnelles suivantes relativement aux soldes entre parties liées :

- les modalités des garanties données ou reçues;
- les provisions pour créances douteuses;
- les charges comptabilisées pendant la période au titre des créances douteuses sur parties liées.

Le chapitre 3840 exige que soient présentés les engagements contractuels conclus avec des apparentés ainsi que les éventualités mettant en cause des apparentés.

IAS 24 impose de dévoiler le nom de la société mère et celui de la société (ou du particulier) tête de groupe.

Le chapitre 3840 n'exige pas que soit indiqué le nom de la société mère ou de la société (ou du particulier) tête de groupe.

## IAS 26, COMPTABILITÉ ET RAPPORTS FINANCIERS DES RÉGIMES DE RETRAITE

État de la situation : Le CNC a décidé qu'au moment de l'adoption des IFRS les états financiers des régimes de retraite devraient continuer d'être établis selon les PCGR en conformité avec le chapitre 4100, plutôt que selon IAS 26. Le CNC passe actuellement en revue le chapitre 4100 afin de déterminer si des modifications devront y être apportées par suite de l'adoption des IFRS.

### Méthode de comptabilité

IAS 26 ne précise pas quelle méthode comptable doit être utilisée.

Le chapitre 4100, RÉGIMES DE RETRAITE, précise que les états financiers des régimes de retraite doivent être établis selon la comptabilité d'exercice.

### États financiers des régimes de retraite

IAS 26 exige différents états et différentes informations, selon que le régime est un régime à prestations définies ou un régime à cotisations définies. Par exemple, un régime à prestations définies n'est pas tenu de fournir des informations sur les obligations au titre des régimes de retraite dans le corps même des états financiers.

Le chapitre 4100 indique que les états financiers des régimes de retraite (à prestations déterminées et à cotisations déterminées) doivent comprendre :

- un état de l'actif net disponible pour le service des prestations;
- un état de l'évolution de l'actif net disponible pour le service des prestations;
- des informations concernant les obligations en matière de prestations.

Les informations à fournir dans ces états sont également définies.

### Placements au titre des régimes de retraite

Les placements détenus au titre des régimes de retraite sont comptabilisés à la juste valeur.

Le chapitre 4100 est en convergence avec IAS 26.

### Méthode d'évaluation actuarielle

IAS 26 permet d'évaluer les régimes à prestations définies avec ou sans projections de salaires, et ne précise pas quelle méthode il faut utiliser pour la répartition de l'effet des projections de salaires.

Le chapitre 4100 exige que les obligations découlant des régimes de retraite à prestations déterminées soient établies selon la méthode de répartition des prestations au prorata des années de service.

### Informations à fournir

IAS 26 impose de fournir les informations suivantes :

- un résumé des principales méthodes comptables;
- une description du régime et l'effet de tout

Le chapitre 4100 impose de fournir les informations suivantes :

- une description sommaire du régime;

changement intervenu dans le régime au cours de la période;

- une description de la politique de financement, lorsqu'une telle information est applicable.

IAS 26 impose de fournir les informations suivantes :

- dans le cas des régimes à prestations définies, la méthode d'évaluation actuarielle utilisée ainsi que l'effet de tout changement dans les hypothèses actuarielles ayant eu un effet important sur la valeur actualisée actuarielle des prestations de retraite promises;
- la valeur actualisée actuarielle des prestations de retraite promises, en distinguant les droits acquis des droits non acquis;
- une explication de la relation entre la valeur actualisée actuarielle des prestations de retraite promises et les actifs nets affectés au paiement de ces prestations.

- la politique de capitalisation et toute modification apportée à cette politique au cours de la période;
- une description de la façon dont les justes valeurs ont été déterminées;
- les détails relatifs aux placements effectués auprès du promoteur du régime ou des parties apparentées au promoteur du régime;
- la date de l'évaluation actuarielle et le nom de l'actuaire qui a procédé à l'évaluation.

Le Manuel ne contient pas d'obligations correspondantes

## IAS 27, ÉTATS FINANCIERS CONSOLIDÉS ET INDIVIDUELS

État de la situation : L'IASB a entrepris un projet conjoint avec le FASB visant l'élaboration d'une nouvelle norme sur la consolidation. Le CNC a entamé un projet de convergence avec le projet d'IAS 27 révisée et envisagera de permettre l'adoption anticipée des nouvelles dispositions avant 2011.

### Présentation des états financiers consolidés

IAS 27 impose qu'une société mère présente des états financiers consolidés dans lesquels elle consolide ses participations dans des filiales (entités contrôlées par la société mère), sauf dans certaines circonstances prescrites.

Une société mère qui est une société détenue totalement ou partiellement par une autre entité n'est pas tenue de présenter des états financiers consolidés si, et seulement si :

- ses autres propriétaires, y compris ceux qui n'ont par ailleurs pas le droit de voter, ont été informés de la non-préparation d'états financiers consolidés par la société mère et ne s'y opposent pas;
- les instruments de dette ou de capitaux propres de la société mère ne sont pas négociés sur un marché public;
- la société mère n'a pas déposé, et n'est pas sur le point de déposer, ses états financiers auprès d'un comité des valeurs mobilières ou de tout autre organisme de réglementation, aux fins d'émettre une catégorie d'instruments sur un marché public;
- la société mère ultime ou une société mère intermédiaire présente des états financiers consolidés, disponibles en vue d'un usage public, qui sont conformes aux IFRS.

Le chapitre 1590, FILIALES, exige la consolidation de toutes les filiales (les entités contrôlées par la société mère). La notion de contrôle du chapitre 1590 est fonction de la capacité de l'entité de déterminer, de manière durable, les politiques stratégiques, alors que, selon IAS 27, le contrôle s'évalue à un moment précis.

Le chapitre 1590 permet aux entreprises qui sont des entreprises admissibles au sens du chapitre 1300, INFORMATION DIFFÉRENTIELLE (c'est-à-dire des entreprises sans obligation publique de rendre des comptes dont les propriétaires donnent leur consentement unanime à l'application de traitements différentiels), de choisir de comptabiliser à la valeur de consolidation ou à la valeur d'acquisition les filiales qui, autrement, seraient consolidées. Toutes les filiales doivent être comptabilisées selon la même méthode. La méthode utilisée doit être mentionnée. Lorsque l'entreprise se prévaut de ce choix, elle doit indiquer que les états financiers ne sont pas consolidés, et chaque état doit comporter une mention à cet effet.

### États financiers individuels

Lorsqu'une entité prépare des états financiers individuels, ses participations classées comme étant détenues en vue de la vente doivent être comptabilisées conformément à IFRS 5, «Actifs non courants détenus en vue de la vente et activités abandonnées», plutôt qu'à IAS 27. Ses autres participations sont comptabilisées conformément à IAS 39 ou au coût.

Une société qui remplit les critères pour être classée comme étant destinée à la vente conformément au chapitre 3475, SORTIES D'ACTIFS À LONG TERME ET ABANDON D'ACTIVITÉS, est consolidée, mais comptabilisée en conformité avec ce chapitre plutôt qu'avec le chapitre 1590. Ce traitement est en convergence avec celui prévu dans IFRS 5.

Les informations financières résumées des filiales, individuellement ou en groupe, qui ne sont pas consolidées, y compris les montants du total de l'actif, du passif, du chiffre d'affaires et du résultat, doivent être présentées.

## Écart entre les dates de publication des informations financières d'une société mère et de sa filiale

IAS 27 limite cet écart à un maximum de trois mois.

Le chapitre 1600, ÉTATS FINANCIERS CONSOLIDÉS, ne contient aucune disposition correspondante, bien qu'il traite de la question de la non-coïncidence des exercices.

## Gains et pertes intersociétés

IAS 27 impose d'éliminer intégralement les soldes, les transactions, les produits et les charges intragroupes («intersociétés» dans la terminologie du CNC).

Le chapitre 1600 exige l'élimination des gains ou des pertes intersociétés non matérialisés ainsi que le redressement des impôts sur le revenu y afférents au sein du groupe consolidé, même lorsqu'il existe des participations sans contrôle. Toutefois, lorsque le gain ou la perte intersociétés non matérialisé est comptabilisé par une filiale dans laquelle des actionnaires détiennent une participation sans contrôle, le gain ou la perte est éliminé en répartissant proportionnellement ce gain ou cette perte entre la part du bénéfice de la filiale qui revient à la société et la part qui revient aux actionnaires sans contrôle.

## Présentation des participations sans contrôle dans l'état consolidé de situation financière

Les intérêts minoritaires sont présentés dans les capitaux propres, séparément des capitaux propres des propriétaires de la société mère.

La part des actionnaires sans contrôle dans les filiales entrant dans la consolidation ne doit pas être incluse dans les capitaux propres, mais présentée séparément.

## Présentation des participations sans contrôle dans l'état consolidé du résultat global

Le résultat et chaque composante des autres éléments du résultat global sont attribués aux propriétaires de la société mère et aux intérêts minoritaires, même si cela se traduit par un solde déficitaire pour les participations ne donnant pas le contrôle.

La part des actionnaires sans contrôle dans le bénéfice ou la perte avant les activités abandonnées et les éléments extraordinaires est montrée séparément. Lorsque les pertes attribuables aux actionnaires sans contrôle excèdent la part de ces derniers dans les actions ordinaires de la filiale, cet

excédent et toutes les autres pertes doivent être attribués uniquement à la participation de la société mère.

## Méthodes comptables

Des méthodes comptables uniformes sont utilisées pour des transactions et autres événements semblables dans des circonstances similaires.

Le chapitre 1600 ne contient aucune disposition spécifique quant à l'utilisation de méthodes comptables uniformes dans la préparation des états financiers consolidés. Toutefois, le chapitre 1651, **CONVERSION DE DEVISES**, exige que les états financiers d'établissements étrangers incorporés dans les états financiers de l'entité publiante soient ajustés au besoin pour les rendre conformes aux principes comptables généralement reconnus du Canada.

## Gains et pertes sur dilution

IAS 27 impose à la société mère de comptabiliser comme une transaction portant sur les capitaux propres une modification de la part d'intérêt qu'elle détient dans une filiale, lorsque cette modification n'aboutit pas à une perte de contrôle.

Le chapitre 1600 impose de comptabiliser à l'état des résultats les gains et pertes résultant de la dilution de la participation de l'entité mère dans une filiale.

## SIC-12, Consolidation — Entités ad hoc

IAS 27 ne mentionne pas spécifiquement les entités ad hoc, mais SIC-12 impose la consolidation d'une entité ad hoc contrôlée — en suivant généralement les mêmes principes que pour les autres entités dans la détermination de l'existence ou non du contrôle. SIC-12 applique le concept des avantages et des risques lorsque l'existence du contrôle n'est pas évidente, et exige la consolidation de la part de l'entité qui a le droit d'obtenir la majorité des avantages ou qui conserve la majorité des risques résiduels.

La NOTE D'ORIENTATION CONCERNANT LA COMPTABILITÉ NOC-15, «Consolidation des entités à détenteurs de droits variables (variable interest entities)», exige la consolidation des EDDV dont le montant total des capitaux propres à risque n'est pas suffisant et qui ne sont pas des «entités ad hoc admissibles». L'entité consolidante doit exercer le contrôle (autrement que par la détention des droits de vote).

## Informations à fournir

IAS 27 impose de fournir les informations suivantes :

- une liste des filiales importantes, avec indication du nom, du pays de constitution ou de résidence, de la quote-part d'intérêt dans le capital et de la quote-part des droits de vote détenus; les effets des acquisitions et des cessions au cours de la période sur la situation financière de l'entité à la date de publication des états financiers, et sur ses résultats pour la période considérée, avec les montants correspondants de

Le Manuel ne contient pas de dispositions correspondantes concernant la fourniture de ces informations.



- l'exercice précédent;
- la nature et la portée de restrictions significatives sur la capacité de filiales de transférer des fonds à la société mère;
- un tableau qui montre les effets d'éventuels changements dans la quote-part d'intérêts d'une société mère dans une filiale qui n'aboutissent pas à une perte de contrôle;
- en cas de perte de contrôle sur une filiale, le profit ou la perte comptabilisés.

## IAS 28, PARTICIPATIONS DANS DES ENTREPRISES ASSOCIÉES

État de la situation : Rien de nouveau.

### Comptabilisation des participations dans des entreprises associées

IAS 28 impose de comptabiliser les participations dans des entreprises associées (des entités dans lesquelles l'investisseur a une influence notable, et qui ne sont ni des filiales ni des participations dans une coentreprise) selon la méthode de la mise en équivalence, sous réserve de quelques exceptions définies :

- les organismes de capital-risque, les fonds de placement, les sociétés d'investissement à capital variable et les autres entités analogues peuvent classer les entreprises associées en actifs détenus à des fins de transaction et les évaluer à leur juste valeur en comptabilisant en résultat les variations de juste valeur;
- les participations classées comme détenues en vue de la vente sont comptabilisées selon IFRS 5, «Actifs non courants détenus en vue de la vente et activités abandonnées»;
- une filiale détenue à 100 % dont les titres ne sont pas négociés sur un marché public et dont la société mère publie des états financiers consolidés conformes aux IFRS n'est pas tenue d'utiliser la méthode de la mise en équivalence pour la comptabilisation des entreprises associées.

Le chapitre 3051, PLACEMENTS, exige qu'une participation dans une entité émettrice sur laquelle il y a une influence notable soit comptabilisée à la valeur de consolidation (méthode de la mise en équivalence). En principe, le chapitre 3051 est en convergence avec IAS 28, sous réserve des points suivants :

- Le chapitre 3051 contient une exception pour les placements des sociétés de placement comptabilisés conformément à la NOTE D'ORIENTATION CONCERNANT LA COMPTABILITÉ NOC-18, «Sociétés de placement».
- Les placements à long terme détenus en vue de la vente sont comptabilisés conformément au chapitre 3051, mais le traitement comptable est très similaire.

### Quote-part de l'investisseur dans les pertes d'une entreprise associée

IAS 28 impose de comptabiliser la perte dans une entreprise associée à hauteur de la participation de l'investisseur dans l'entreprise associée. La participation dans une entreprise associée est la valeur comptable de la participation dans l'entreprise associée selon la méthode de la mise en équivalence ainsi que toute part d'intérêt à long terme qui, en substance, constitue une part de la participation nette de l'investisseur dans l'entreprise associée.

Le CPN-8, «Comptabilisation des pertes excédant une participation comptabilisée à la valeur de consolidation», exige que la société détentrice comptabilise sa part des pertes de la société émettrice sauf s'il est peu probable qu'elle ait à partager lesdites pertes. La société détentrice doit continuer à enregistrer sa part des pertes de la société émettrice si une ou plusieurs des conditions suivantes sont remplies :

- la société détentrice a garanti des obligations de la société émettrice;
- la société détentrice s'est engagée de quelque autre façon à fournir un soutien financier additionnel à la société émettrice;

— il semble assuré que la société émettrice redeviendra rentable sous peu.

## Pertes de valeur

IAS 28 précise que, après l'application de la méthode de la mise en équivalence et après la comptabilisation de toute quote-part de l'investisseur dans les pertes à hauteur de sa participation dans l'entreprise associée, en cas d'indication du fait que cette participation puisse avoir subi une perte de valeur, il faut procéder à une estimation de la valeur recouvrable. La valeur recouvrable est la valeur la plus élevée entre la juste valeur diminuée des coûts de la vente et la valeur d'utilité, selon la définition donnée dans IAS 36, «Dépréciation d'actifs». La perte de valeur comptabilisée n'est attribuée à aucun actif pris en compte dans la valeur comptable de la participation dans l'entreprise associée.

Selon le chapitre 3051, lorsqu'un placement a subi une moins-value durable, sa valeur comptable doit être réduite pour tenir compte de cette moins-value. Le chapitre ne précise pas quelle méthode il faut utiliser pour déterminer la valeur du placement. Aucune partie de la perte de valeur d'un placement comptabilisé à la valeur de consolidation n'est présentée dans l'état des résultats comme ce serait le cas pour une perte de valeur d'un écart d'acquisition selon le chapitre 3064, ÉCARTS D'ACQUISITION ET ACTIFS INCORPORELS.

Tout en fournissant des indications concernant la comptabilisation d'une participation dans une entreprise associée dans les états financiers individuels de l'investisseur, IAS 28 ne précise pas quelles sont les entités qui produisent des états financiers individuels en vue d'un usage public.

Le chapitre 3051 ainsi que le chapitre 1590, FILIALES, ne fournissent des indications que pour les états financiers individuels (non consolidés) des entreprises qui sont des entreprises admissibles au sens du chapitre 1300, INFORMATION DIFFÉRENTIELLE. La préparation d'états financiers non consolidés dans les autres cas ne peut être considérée comme étant conforme aux principes comptables généralement reconnus.

## Évaluation dans les états financiers individuels (non consolidés) d'un investisseur

IAS 28 contient un renvoi aux paragraphes correspondants d'IAS 27, «États financiers consolidés et individuels», en matière d'évaluation. IAS 27 permet à un investisseur d'évaluer les participations dans des entreprises associées soit au coût ou selon IAS 39, «Instruments financiers : Comptabilisation et évaluation». Les participations dans des entreprises associées comptabilisées selon IAS 39 dans les états financiers consolidés sont comptabilisées de la même façon dans les états financiers individuels de l'investisseur.

Lorsqu'elle établit des états financiers non consolidés dans les circonstances précisées au chapitre 3051, une entreprise admissible au sens du chapitre 1300 peut choisir de comptabiliser à la valeur d'acquisition une participation qui serait autrement comptabilisée à la valeur de consolidation (mise en équivalence).

## Informations à fournir

IAS 28 impose de fournir les informations suivantes :

Le chapitre 3051 exige les informations suivantes :

- |   |  |
|---|--|
| <ul style="list-style-type: none"> <li>— la juste valeur des participations dans des entreprises associées pour lesquelles il existe des prix cotés publiés;</li> <li>— les informations financières résumées des entreprises associées, comprenant les montants agrégés des actifs, des passifs, du chiffre d'affaires et du résultat;</li> <li>— les raisons pour lesquelles a été écartée la présomption d'influence notable à compter d'une participation de 20 %;</li> <li>— la quote-part non comptabilisée dans les pertes d'une entreprise associée, si un investisseur a cessé de comptabiliser cette quote-part;</li> <li>— le fait qu'une entreprise associée n'est pas comptabilisée selon la méthode de la mise en équivalence, et les informations financières résumées des entreprises associées, individuellement ou en groupe, qui ne sont pas comptabilisées selon la méthode de la mise en équivalence.</li> </ul> | <ul style="list-style-type: none"> <li>— la base d'évaluation des placements;</li> <li>— le montant de tout écart entre le coût de la participation et la valeur comptable de la quote-part de l'actif net de l'entité émettrice à la date de la prise de participation ainsi que la façon dont les éléments qui composent cet écart ont été traités.</li> </ul> |
|---|--|

## IAS 29, INFORMATION FINANCIÈRE DANS LES ÉCONOMIES HYPERINFLATIONNISTES

État de la situation : Rien de nouveau.

### Aperçu

IAS 29 s'applique à toute entité dont la monnaie fonctionnelle est la monnaie d'une économie hyperinflationniste. IAS 29 impose de libeller les états financiers en unités de la monnaie fonctionnelle selon le cours à la fin de la période de reporting. Les montants qui ne sont pas exprimés dans l'unité de mesure en vigueur à la fin de la période de reporting sont retraités à l'aide d'un indice général des prix. Le profit ou la perte sur la situation monétaire nette est pris en compte dans la détermination du résultat net de la période.

Aucun chapitre du Manuel ne correspond à IAS 29. Selon le chapitre 1651, **CONVERSION DES DEVICES**, lorsque l'économie dans laquelle un établissement étranger exerce ses activités est hautement inflationniste par rapport à celle du pays de l'entité publiante, les états financiers font l'objet d'un retraitement similaire à celui exigé pour les établissements étrangers intégrés et non pas à celui applicable aux établissements étrangers autonomes.

## IAS 31, PARTICIPATIONS DANS DES COENTREPRISES

État de la situation : L'IASB a entrepris un projet visant à réviser les dispositions de la norme IAS 31 portant sur la comptabilisation des entités contrôlées conjointement. Le CNC a entamé un projet de convergence avec le projet d'IAS 31 révisée et envisagera de permettre l'adoption anticipée des nouvelles dispositions avant 2011.

### Champ d'application

IAS 31 ne s'applique pas aux participations de coentrepreneurs dans des entités contrôlées conjointement détenues par des organismes de capital-risque ou par des fonds de placement, des sociétés d'investissement à capital variable et des entités semblables, telles que des fonds d'assurance liés à des participations, qui, lors de leur comptabilisation initiale, sont désignés comme étant à leur juste valeur avec variation en résultat, ou sont classés en actifs détenus à des fins de transaction et comptabilisés conformément à IAS 39, «Instruments financiers : Comptabilisation et évaluation».

Le chapitre 3055, PARTICIPATIONS DANS DES COENTREPRISES, ne contient pas de telles exclusions. La note d'orientation concernant la comptabilité NOC-18, «Sociétés de placement», peut s'appliquer lorsque la coentreprise est elle-même une société de placement, mais, normalement, une participation dans une coentreprise ne répondrait pas aux critères d'application du traitement prévu dans la NOC-18. Toutefois, une entreprise admissible au sens du chapitre 1300, INFORMATION DIFFÉRENTIELLE, peut choisir d'appliquer soit la méthode de la comptabilisation à la valeur de consolidation (mise en équivalence), soit la méthode du coût, pour comptabiliser ses participations dans des coentreprises qui, autrement, seraient comptabilisées selon la méthode de la consolidation proportionnelle.

### Méthode de comptabilisation des entités contrôlées conjointement

IAS 31 impose d'appliquer soit la méthode de la mise en équivalence, soit la méthode de la consolidation proportionnelle aux participations dans des entités contrôlées conjointement, sauf dans les cas suivants :

- les organismes de capital-risque ou les fonds de placement, les sociétés d'investissement à capital variable et les entités semblables peuvent classer les entités contrôlées conjointement comme étant «détenues à des fins de transaction» et les évaluer à leur juste valeur avec variation en résultat;
- les participations classées comme étant «détenues en vue de la vente» sont comptabilisées selon la norme IFRS 5, «Actifs non courants détenus en vue de la vente et activités abandonnées»;
- le coentrepreneur est une filiale détenue à 100 % dont les titres ne sont pas négociés sur un marché public et dont la société mère présente des états financiers conformes aux normes IFRS.

Le chapitre 3055 exige la méthode de la consolidation proportionnelle. Il ne permet pas de comptabiliser les participations dans des coentreprises à la valeur de consolidation (c'est-à-dire selon la méthode de la mise en équivalence).

Le chapitre 3055 ne contient pas d'exceptions similaires à celles d'IAS 31.

La comptabilisation des participations détenues en vue de la vente selon le chapitre 3055 serait très similaire à leur comptabilisation selon IFRS 5.

## Profit du coentrepreneur sur des actifs apportés à une coentreprise

La comptabilisation d'un gain quelconque doit traduire la substance de la transaction. Tant que la coentreprise conserve les actifs, le coentrepreneur comptabilise uniquement la partie du profit ou de la perte qui est attribuable aux participations des autres coentrepreneurs, à la condition que le coentrepreneur ait transféré les principaux risques et avantages rattachés au droit de propriété. Le montant intégral de toute perte est comptabilisé lorsque l'apport ou la vente révèle une diminution de la valeur nette de réalisation des actifs courants ou une perte de valeur.

De même que dans IAS 31, lorsqu'un coentrepreneur cède des actifs à une coentreprise et reçoit une participation dans celle-ci en contrepartie, toute perte doit être passée dans les résultats au moment de la cession, au prorata de la participation des autres coentrepreneurs non apparentés. Toutefois, lorsque le coentrepreneur apporteur reçoit de l'argent ou d'autres actifs qui ne constituent pas un droit sur les actifs de la coentreprise, seule la fraction du gain qui se rattache au montant d'argent reçu ou à la juste valeur des autres actifs reçus doit être passée dans les résultats au moment de la cession. Toute fraction restante du gain doit être reportée et amortie d'une manière logique et systématique dans les résultats, sur la durée de vie des actifs apportés.

## Informations à fournir

IAS 31 n'impose pas qu'une entité fournisse les informations exigées par le chapitre 3055, PARTICIPATIONS DANS DES COENTREPRISES, relativement à ses droits dans des activités ou des actifs sous contrôle conjoint, et n'exige la fourniture des trois premiers éléments d'information exigés par le chapitre 3055 qu'à l'égard d'une participation dans une coentreprise sous contrôle conjoint qui n'est pas comptabilisée selon une présentation ligne par ligne (versus un regroupement des éléments similaires) par application de la consolidation proportionnelle.

IAS 31 exige que soient présentées une liste et une description des participations dans des coentreprises importantes.

Le chapitre 3055 exige d'indiquer le montant total et les principales composantes de chacun des éléments suivants relativement à ses participations dans des coentreprises :

- les actifs à court terme et les actifs à long terme;
- les passifs à court terme et les passifs à long terme;
- les produits et les charges;
- le bénéfice net;
- les flux de trésorerie liés aux activités d'exploitation;
- les flux de trésorerie liés aux activités de financement;
- les flux de trésorerie liés aux activités d'investissement.

L'information exigée par IAS 31 est décrite comme étant souhaitable dans le chapitre 3055.

## SIC-13, Entités contrôlées conjointement — Apports non monétaires par des coentrepreneurs

SIC-13 exige, en cas de profit ou de perte sur un actif non monétaire transféré à une entité contrôlée conjointement, que la partie de ce profit ou de cette perte attribuable à la participation des autres coentrepreneurs dans les capitaux propres soit comptabilisée dans l'état du résultat global.

Les profits ou pertes latents relatifs à des apports d'actifs non monétaires à des entités contrôlées conjointement peuvent être éliminés des actifs concernés, selon la méthode de l'intégration proportionnelle, ou des titres de participation selon la méthode de la mise en équivalence. De tels profits ou pertes latents ne doivent pas être présentés comme des profits ou des pertes différés dans l'état consolidé de situation financière du coentrepreneur. La partie d'un profit ou d'une perte qui est attribuable aux intérêts des autres coentrepreneurs dans les capitaux propres doit être comptabilisée, sauf quand les risques et avantages significatifs attachés au droit de propriété des actifs non monétaires apportés n'ont pas été transférés à la coentreprise contrôlée conjointement, quand le profit ou la perte relatif à l'apport non monétaire ne peut pas être mesuré de façon fiable ou quand la transaction d'apport n'a pas de substance commerciale.

Lorsque les coentrepreneurs ne sont pas apparentés avant le transfert à une coentreprise d'actifs non monétaires, l'opération est évaluée à la juste valeur dès que le transfert présente une substance commerciale et peut être évalué de façon fiable. Lorsque les coentrepreneurs sont apparentés, le chapitre 3055 dispose que l'opération est enregistrée selon le chapitre 3840, OPÉRATIONS ENTRE APPARENTÉS. Le chapitre 3831, OPÉRATIONS NON MONÉTAIRES, contient un renvoi au chapitre 3055, qui indique que tout gain ou toute perte ne doit être constaté qu'au prorata de la participation des autres coentrepreneurs non apparentés. Le chapitre 3831 est muet quant au traitement des gains et des pertes latents.



## IAS 32, INSTRUMENTS FINANCIERS : PRÉSENTATION

État de la situation : L'IASB a entrepris un projet sur la distinction entre instruments financiers possédant les caractéristiques des passifs et ceux possédant les caractéristiques des capitaux propres.

### Champ d'application

De manière générale, IAS 32 s'applique aux mêmes éléments que le chapitre 3863, si ce n'est qu'il ne s'applique pas aux obligations découlant des contrats d'assurance.

Outre les instruments financiers, IAS 32 s'applique à certains contrats sur marchandises.

Le chapitre 3863, INSTRUMENTS FINANCIERS — PRÉSENTATION, ne comprend les exclusions d'IAS 32 concernant les contrats d'assurance.

Le chapitre 3863 est en convergence avec IAS 32, à l'exception du fait que IAS 32 englobe dans la définition des instruments financiers les contrats qui seront ou pourront être réglés en instruments de capitaux propres de l'entité elle-même et qui sont des instruments non dérivés pour lesquels l'entité est ou pourrait être tenue de recevoir un nombre variable d'instruments de capitaux propres de l'entité elle-même ou des instruments dérivés qui seront ou pourront être réglés autrement que par l'échange d'un montant fixé de trésorerie ou d'un autre actif financier contre un nombre fixé d'instruments de capitaux propres de l'entité elle-même. À cette fin, les instruments de capitaux propres de l'entité n'incluent pas les instruments constituant eux-mêmes des contrats de réception ou de livraison future d'instruments de capitaux propres de l'entité elle-même.

### Classement des instruments financiers

Le classement dans le passif ou dans les capitaux propres dépend de l'existence ou non d'une obligation de remettre de la trésorerie (ou un autre actif financier). Lorsqu'une transaction peut être réglée par l'émission d'actions, le classement dépend de ce que le nombre d'actions est fixé ou variable.

Un instrument financier composé, tel qu'un instrument de dette convertible, est divisé entre une composante de passif et une composante de capitaux propres.

Un instrument remboursable au gré du porteur est classé dans les capitaux propres lorsque des critères spécifiés sont atteints et peut être reclassé si des critères établis sont atteints.

Le chapitre 3863 est en convergence avec IAS 32, sauf pour ce qui concerne certains instruments financiers, comme les parts des fonds communs de placement, les parts des sociétés de personnes et certaines catégories de parts des coopératives qui prévoient le paiement au porteur d'une part proportionnelle des capitaux propres résiduels de l'émetteur. Ces instruments sont classés dans les capitaux propres lorsqu'ils ne font aucune obligation à l'émetteur de livrer ou d'échanger des actifs financiers, pour une valeur déterminée, avant la date du rachat qui est fonction de circonstances déterminées dont la réalisation est par ailleurs certaine (par exemple le décès du porteur).

Le chapitre 3863 n'exige pas que les mêmes critères soient atteints pour que les instruments remboursables

Selon IAS 32, lorsque le règlement d'un instrument financier est déclenché en cas de survenance ou de non-survenance d'événements futurs incertains qui échappent au contrôle de l'émetteur et du porteur d'un instrument, l'instrument est classé comme un passif financier de l'émetteur, sauf si l'obligation de régler en trésorerie n'est pas réelle ou si le règlement en trésorerie ne serait requis qu'en cas de liquidation de l'émetteur.

au gré du porteur soient classés dans les capitaux propres, et il ne permet pas leur reclassement.

Une exception existe pour certaines actions privilégiées émises, conformément à des dispositions législatives portant sur des mesures de planification fiscale particulières, par des entités admissibles au sens du chapitre 1300, INFORMATION DIFFÉRENTIELLE.

Le CPN-70, «Présentation d'un instrument financier qualifié d'action lorsqu'une situation ou un événement futur peut influencer sur les obligations de l'émetteur», exige qu'une entité se fonde sur les définitions que le chapitre 3863 donne d'un élément de passif et d'un élément de capitaux propres et sur son appréciation de la substance du contrat, y compris la probabilité de réalisation ou de non-réalisation de la situation ou de l'événement déclencheur dans le futur. L'instrument financier est classé comme un passif financier lors de la comptabilisation initiale seulement si, à cette date, il est probable que l'instrument sera réglé en conformité avec les conditions dont il est assorti, par la livraison d'espèces ou le transfert d'autres actifs financiers au porteur. Autrement, l'instrument est présenté comme un élément de capitaux propres.

## Évaluation initiale d'un instrument financier composé

La composante passif d'un instrument composé est évaluée lors de sa comptabilisation initiale en déterminant la composante actif ou la composante passif à la juste valeur et en affectant le montant résiduel aux capitaux propres.

Le chapitre 3863 offre une option additionnelle, soit le recours à la méthode de la juste valeur relative.

## Compensation

Des actifs financiers et des passifs financiers sont compensés seulement si l'entité a un droit juridiquement exécutoire de compensation et l'intention soit de régler le montant net, soit de réaliser l'actif et de régler le passif simultanément.

Le chapitre 3863 est en convergence avec IAS 32.

## Informations à fournir

IAS 1, «Présentation des états financiers», impose de fournir les informations suivantes :

- lorsqu'une entité a reclassé soit dans les passifs financiers, soit dans les capitaux propres, un instrument financier remboursable au gré du porteur classé en capitaux propres ou un

Le Manuel n'exige pas que ces informations soient fournies.

instrument classé en capitaux propres qui l'oblige à remettre à un tiers une part proportionnelle de son actif net au moment de la liquidation, les montants reclassés dans chaque catégorie ou en déduction de chaque catégorie, ainsi que les raisons du reclassement;

- dans le cas des instruments financiers remboursables au gré du porteur et classés en capitaux propres, des données quantitatives sous une forme abrégée sur le montant ainsi classé, les objectifs de l'entité, ses procédures et ses processus pour gérer son obligation de racheter ou de rembourser les instruments au moment où les porteurs le demande, de même que la sortie de trésorerie attendue au moment du rachat ou du remboursement et la façon dont le montant en cause a été déterminé.

## IAS 33, RÉSULTAT PAR ACTION

État de la situation : L'IASB a entrepris un projet visant la modification d'IAS 33, notamment en ce qui concerne le recours à la méthode du rachat d'actions. Le CNC a entrepris un projet de convergence avec le projet d'IAS 31 révisée et les dispositions révisées entreront en vigueur au même moment que les exigences de l'IASB.

### Champ d'application

IAS 33 s'applique aux entités dont les actions ordinaires ou les actions ordinaires potentielles sont cotées ou qui sont dans un processus d'émission d'actions ordinaires ou d'actions ordinaires potentielles sur des marchés organisés. Les entités qui ne sont pas tenues de présenter des informations sur le résultat par action mais qui choisissent de le faire doivent toutefois se conformer aux dispositions d'IAS 33.

Une entité est tenue de présenter à la fois le résultat de base par action et le résultat dilué par action.

Lorsqu'une entité présente à la fois des états financiers consolidés et des états financiers individuels, les informations à fournir par application de la norme se limitent à celles présentées sur la base des informations consolidées. Le résultat par action établi pour les états financiers individuels ne doit pas être présenté dans les états financiers consolidés.

Le chapitre 3500, RÉSULTAT PAR ACTION, est en convergence avec IAS 33.

Le chapitre 3500 ne s'applique qu'aux informations consolidées lorsqu'une entreprise présente à la fois des états financiers consolidés et non consolidés.

### Résultat par action

Selon IAS 33, le résultat de base par action doit être calculé en divisant le résultat par le nombre moyen pondéré d'actions ordinaires en circulation au cours de la période.

Les actions ordinaires qui seront émises lors de la conversion d'un instrument financier obligatoirement convertible sont incluses dans le calcul du résultat de base par action à compter de la date de la conclusion du contrat.

Le chapitre 3500 est en convergence avec IAS 33.

### Résultat dilué par action

La dilution est une réduction du résultat par action ou une augmentation de la perte par action résultant de l'hypothèse de conversion d'instruments convertibles, d'exercice d'options ou de bons de souscription d'actions, ou d'émission d'actions ordinaires si certaines

Le chapitre 3500 exige que, dans la détermination du résultat dilué par action depuis le début de l'exercice selon la méthode du rachat pour les options, les bons de souscription et leurs équivalents, le nombre d'actions supplémentaires à inclure dans le dénominateur soit

conditions spécifiées sont remplies.

déterminé en calculant une moyenne pondérée, depuis le début de l'exercice, du nombre d'actions supplémentaires prises en compte dans le calcul du résultat dilué par action de chaque période intermédiaire. Il est prévu que cette différence sera éliminée par le CNC dans le cadre de son projet d'amélioration du chapitre 3500.

### Options de vente émises

Les dispositions d'IAS 33 sont similaires à celles du chapitre 3500.

Le chapitre 3500 exige que l'on applique la méthode du rachat d'actions inversée dans le cas des contrats qui obligent l'entreprise publiante à racheter ses propres actions, comme les options de vente émises.

### Contrats pouvant être réglés en actions ou en trésorerie

Tous les contrats de ce type représentent des actions ordinaires potentielles de l'entreprise et leur effet dilutif doit être pris en compte dans le calcul du résultat dilué par action. Pour les contrats qui peuvent être réglés en actions ordinaires ou en trésorerie, au choix du porteur, la méthode de règlement la plus dilutive (entre le règlement en trésorerie et le règlement en actions) doit être retenue pour le calcul du résultat dilué par action.

Le chapitre 3500 indique que la présomption que le contrat sera réglé en actions ordinaires peut être écartée si l'expérience passée ou une politique officielle constitue un motif suffisant pour croire que le contrat sera réglé en espèces, en totalité ou en partie. On s'attend à ce que cette différence soit éliminée dans le cadre des améliorations que le CNC s'apprête à apporter au chapitre 3500.

De même que dans IAS 33, lorsque l'autre partie au contrat contrôle les modes de règlement, le calcul du résultat dilué par action doit être fonction du mode de règlement le plus dilutif.

### Options sur actions du personnel

Les options sur actions réservées au personnel, selon des modalités fixes ou déterminables, ainsi que les actions ordinaires non acquises, sont traitées comme des options dans le calcul du résultat dilué par action, même si elles peuvent être conditionnelles à l'acquisition des droits. Les options sur actions accordées aux salariés en fonction de la performance sont traitées comme des actions dont l'émission est conditionnelle.

Le chapitre 3500 est en convergence avec IAS 33.

## Présentation des informations sur le résultat par action

IAS 33 exige la présentation d'informations sur le résultat de base et sur le résultat dilué par action, à la fois pour le bénéfice net et pour les activités poursuivies, même si les montants sont négatifs. Une entité qui communique un abandon d'activités doit indiquer le résultat de base et le résultat dilué par action pour l'activité abandonnée.

L'entité doit présenter dans l'état du résultat global les résultats de base par action et dilué par action en leur accordant la même importance.

En plus d'exiger la présentation d'informations par action pour le résultat net, le chapitre 3500 exige la présentation d'informations par action pour le résultat avant activités abandonnées et éléments extraordinaires. L'entreprise qui fait état d'une activité abandonnée ou d'un élément extraordinaire au cours d'une période doit présenter des montants de base par action et des montants dilués par action pour ces postes. La communication d'autres résultats par action est interdite, sauf si elle est autorisée dans un autre chapitre du Manuel. La communication des flux de trésorerie par action est également interdite aux termes du chapitre 1540, ÉTATS DES FLUX DE TRÉSORERIE.

Le chapitre 3500 exige que les résultats de base par actions et les résultats dilués par action soient présentés dans le corps même de l'état des résultats avec la même importance à la fois pour le résultat avant activités abandonnées et éléments extraordinaires et pour le résultat net. Les autres montants par action doivent être présentés soit dans le corps même de l'état des résultats ou dans les notes complémentaires.

## Informations à fournir

IAS 33 impose de présenter les instruments qui pourraient diluer le résultat de base par action à l'avenir, mais qui n'étaient pas inclus dans le calcul du résultat dilué par action parce qu'ils sont antidilutifs pour la ou les périodes présentées.

Le chapitre 3500 exige également la présentation des actions ordinaires potentielles qui n'ont pas été prises en compte dans le calcul du résultat dilué par action en raison de leur effet antidilutif.

## IAS 34, INFORMATION FINANCIÈRE INTERMÉDIAIRE

État de la situation : Rien de nouveau.

### Application

IAS 34 ne précise pas quelles entreprises doivent publier des rapports financiers intermédiaires, ni selon quelle fréquence ou dans quel délai à compter de la fin de la période intermédiaire. Selon l'IASB, c'est aux gouvernements nationaux, aux autorités de réglementation des valeurs mobilières, aux Bourses et aux organismes comptables de se prononcer sur ces questions. L'IASB encourage toutefois les entreprises cotées à publier des rapports financiers intermédiaires au minimum à la fin du premier semestre de l'exercice dans un délai maximal de 60 jours après la fin de la période intermédiaire.

De même, le chapitre 1751, ÉTATS FINANCIERS INTERMÉDIAIRES, n'indique pas quelles entités sont tenues de préparer des états financiers intermédiaires, et il ne précise pas, ni même ne suggère, selon quelle fréquence et dans quel délai à compter de la fin d'une période intermédiaire ces états devraient être disponibles.

### Informations à fournir sur la conformité aux IFRS

Si le rapport financier intermédiaire d'une entreprise est établi conformément à IAS 34, ce fait doit être indiqué.

Lorsque les informations fournies dans les états financiers intermédiaires ne sont pas conformes à tous les égards aux exigences des principes comptables généralement reconnus applicables aux états financiers annuels, les états financiers intermédiaires doivent comporter une déclaration à cet effet. Cette déclaration doit également préciser que les états financiers intermédiaires doivent être lus en tenant compte des plus récents états financiers annuels.

### Exigences concernant les états financiers

IAS 34 impose de fournir un jeu d'états financiers résumés ou complets.

Le chapitre 1751 ne fait aucune mention d'états financiers condensés (résumés). Les états financiers intermédiaires doivent comprendre, au minimum, les rubriques et les totaux partiels qui étaient présentés dans les états financiers annuels les plus récents, chacun des postes dont la présentation est exigée dans les états financiers annuels par les autres chapitres du Manuel ainsi que les informations exigées par le chapitre 1751.

### Tableau des flux de trésorerie

IAS 34 n'exige qu'un tableau des flux de trésorerie depuis le début de l'exercice, ainsi qu'un tableau comparatif pour la période cumulée comparable de l'exercice précédent.

Le chapitre 1751 exige un état des flux de trésorerie pour la période intermédiaire considérée, avec, à des fins de comparaison, les chiffres pour la période correspondante de l'exercice précédent, ainsi que les

montants cumulés pour l'exercice considéré et l'exercice précédent.

## Informations minimales

IAS 34 impose de fournir des informations qui sont généralement similaires à celles qui sont exigées par le chapitre 1751, bien que le niveau de détail requis puisse varier. Toutefois, les informations suivantes ne sont pas expressément mentionnées dans le chapitre 1751 :

- la nature et le montant des éléments inhabituels du fait de leur nature, de leur importance ou de leur incidence, affectant les actifs, les passifs, les capitaux propres, le résultat net ou les flux de trésorerie;
- les émissions, rachats et remboursements de titres d'emprunt et de capitaux propres;
- les dividendes payés (dividende total ou par action) en distinguant ceux versés au titre des actions ordinaires de ceux versés au titre des autres actions.

Le chapitre 1751 impose de fournir des informations qui sont généralement similaires à celles exigées par IAS 34, bien que le niveau de détail requis puisse varier. Toutefois, les informations suivantes ne sont pas expressément mentionnées dans IAS 34 :

- lorsque les informations fournies dans les états financiers intermédiaires ne sont pas conformes à tous les égards aux PCGR applicables aux états financiers annuels, une déclaration à cet effet, avec indication du fait que les états financiers intermédiaires doivent être lus en tenant compte des plus récents états financiers annuels;
- les changements intervenus depuis la fin de l'exercice le plus récent en ce qui concerne les garanties;
- lorsque l'entreprise n'a pas appliqué la méthode de comptabilisation fondée sur la juste valeur aux rémunérations à base d'actions, les informations relatives au résultat net pro forma et au résultat net par action pro forma conformément au chapitre 3870, RÉMUNÉRATIONS ET AUTRES PAIEMENTS À BASE D' ACTIONS;
- le montant total du coût des prestations, déterminé conformément au chapitre 3461, AVANTAGES SOCIAUX FUTURS.

## Informations sectorielles

IAS 34 impose, pour chaque secteur isolable, de fournir les informations suivantes :

- les produits provenant de clients externes;
- les produits intersectoriels;
- une mesure du résultat sectoriel;
- l'actif total, dans la mesure où il y a eu une modification importante par rapport au montant indiqué dans les états financiers annuels les plus récents;
- une description des différences par rapport aux états financiers annuels les plus récents, dans la méthode de sectorisation ou la méthode de mesure des résultats sectoriels;

Le chapitre 1751 impose de fournir les mêmes informations pour chaque secteur isolable, plus un rapprochement entre le total des mesures des résultats de secteurs isolables et le résultat net de l'entreprise avant activités abandonnées et éléments extraordinaires.



- un rapprochement entre le total des mesures des résultats de secteurs isolables et le résultat de l'entreprise avant activités abandonnées.

Les informations doivent normalement être présentées sur une base cumulée depuis le début de l'exercice jusqu'à la date intermédiaire. Tout événement ou toute transaction significatif pour la compréhension de la période intermédiaire doit également être indiqué.

Les informations doivent être fournies pour la période intermédiaire et sous une forme cumulée depuis le début de l'exercice, avec des informations comparatives pour les périodes intermédiaires comparables de l'exercice précédent.

## Informations sur les changements d'estimations dans la dernière période intermédiaire

IAS 34 exige qu'une entreprise indique dans ses états financiers annuels la nature et le montant d'un changement d'estimation significatif intervenu dans la dernière période intermédiaire de l'exercice lorsque cette période intermédiaire ne fait pas l'objet d'états financiers distincts.

Le chapitre 1751 ne contient aucune disposition correspondante.

## Écarts par rapport aux systèmes de coût de revient standard des stocks

IAS 34 ne permet pas de différer les écarts de coût des stocks, y compris les écarts dont l'absorption est attendue avant la clôture de l'exercice.

Le chapitre 1751 permet de différer à la fin d'une période intermédiaire les écarts de prix d'achat ou les écarts de volume ou de coût de capacité que l'entreprise a planifié et dont elle prévoit l'absorption avant la clôture de l'exercice. D'autres écarts sont comptabilisés en résultat à la fin des périodes intermédiaires.

## Actifs d'impôts futurs

L'Annexe B d'IAS 34 traite la comptabilisation initiale d'un actif d'impôt non encore comptabilisé différé depuis un exercice antérieur comme un ajustement de la moyenne annuelle estimative du taux d'imposition effectif utilisé pour déterminer la charge d'impôts de la période intermédiaire (autrement dit, il s'agit d'un ajustement d'évaluation qui répartit l'effet de l'actif d'impôt non encore comptabilisé sur la durée restante de l'exercice en cours).

L'Annexe B du chapitre 1751 traite une telle comptabilisation initiale comme un élément distinct dans le calcul de la charge ou de l'économie d'impôts de la période intermédiaire dans laquelle l'actif d'impôts est comptabilisé lorsque l'économie concerne une catégorie particulière de bénéfices qui est présentée séparément, par exemple un gain en capital classé comme un élément extraordinaire, ou qu'il est prévu que l'économie d'impôts se réalisera au cours d'exercices futurs (autrement dit, elle n'a généralement d'effet que sur le taux utilisé pour calculer la charge d'impôts de la période intermédiaire dans la mesure où il est prévu que l'économie d'impôts se réalisera pendant l'exercice en cours).

## IAS 36, DÉPRÉCIATION D'ACTIFS

État de la situation : Rien de nouveau.

### Champ d'application

IAS 36 prescrit des règles de comptabilisation et d'information concernant la dépréciation de tous les actifs à l'exception des stocks, des actifs d'impôt différé, des actifs générés par des contrats de construction, des actifs générés par des avantages du personnel et de la plupart des actifs financiers (bien que la norme couvre les participations dans des filiales, des entreprises associées et des coentreprises), des immeubles de placement évalués à la juste valeur, des actifs biologiques évalués à la juste valeur diminués des coûts estimés au point de vente, des coûts d'acquisition différés et des immobilisations incorporelles entrant dans le champ d'application d'IFRS 4, «Contrats d'assurance», et des actifs non courants (ou groupes destinés à être sortis) classés comme étant détenus pour la vente selon IFRS 5, «Actifs non courants détenus pour la vente et activités abandonnées».

Le chapitre 3063, DÉPRÉCIATION D'ACTIFS À LONG TERME, s'applique aux actifs à long terme non monétaires, y compris les immobilisations corporelles, les actifs incorporels à durée de vie utile limitée, les coûts de pré-exploitation reportés et les actifs à long terme payés d'avance, son champ d'application étant donc plus étroit que celui d'IAS 36.

Le chapitre 3064, ÉCARTS D'ACQUISITION ET ACTIFS INCORPORELS, définit des normes concernant la dépréciation des écarts d'acquisition et des actifs incorporels ayant une durée de vie indéfinie.

Le chapitre 3051, PLACEMENTS, fournit des normes de comptabilisation pour les pertes de valeur des placements.

Le chapitre 4211, ENTREPRISES D'ASSURANCES DE PERSONNES — CONSIDÉRATIONS PARTICULIÈRES, fournit des indications spécifiques concernant les pertes de valeur des portefeuilles détenus par une société d'assurances de personnes.

### Indices d'une perte de valeur

La valeur recouvrable d'un actif fait l'objet d'une estimation lorsqu'il existe un indice que l'actif peut avoir subi une perte de valeur. L'entité apprécie s'il existe un indice de perte de valeur à la fin de chaque période de reporting.

La valeur recouvrable des immobilisations incorporelles à durée d'utilité indéterminée, des immobilisations incorporelles qui ne sont pas encore prêtes à être mises en service et des écarts d'acquisition acquis lors d'un regroupement d'entreprises doit être appréciée chaque année.

Les chapitres 3051, 3063, 3064 et 4211 sont en convergence avec IAS 36, si ce n'est que les chapitres 3051, 3063 et 4211 n'exigent pas une évaluation à la fin de chaque période de reporting, mais seulement lorsque des événements ou des changements de situation indiquent que la valeur comptable pourrait ne pas être recouvrable.

### Comptabilisation et évaluation des pertes de valeur

Une perte de valeur est comptabilisée lorsque la valeur comptable d'un actif, ou d'un groupe d'actifs, est supérieure à sa valeur recouvrable. La valeur comptable de l'actif est ramenée à sa valeur recouvrable et une perte de valeur correspondante est comptabilisée dans

Selon le chapitre 3063, une perte de valeur est constatée lorsque la valeur comptable d'un actif à long terme n'est pas recouvrable (c'est-à-dire lorsque les flux de trésorerie futurs non actualisés sont inférieurs à la valeur comptable). La perte de valeur se calcule comme

l'état du résultat global pour les actifs comptabilisés au coût et traitée comme une réévaluation négative dans le cas d'un actif réévalué.

La valeur recouvrable d'un actif est définie comme la valeur la plus élevée entre sa juste valeur diminuée des coûts de la vente et sa valeur d'utilité. La juste valeur diminuée des coûts de la vente est le montant qui peut être obtenu de la vente d'un actif ou d'une unité génératrice de trésorerie lors d'une transaction dans des conditions de concurrence normale entre des parties bien informées et consentantes. La valeur d'utilité est la valeur actualisée des flux de trésorerie futurs susceptibles de découler de l'utilisation continue d'un actif et de sa sortie in fine ou d'une unité génératrice de trésorerie.

le montant de l'excédent de la valeur comptable sur la juste valeur. La valeur comptable ajustée devient le nouveau coût de base.

Selon les chapitres 3051 et 4211, une perte de valeur est comptabilisée en cas de baisse importante ou prolongée de la valeur en dessous de la valeur comptable.

## Évaluation de la perte de valeur — Écarts d'acquisition et actifs incorporels à durée de vie indéfinie

Le goodwill et les actifs incorporels à durée de vie indéfinie sont inclus dans l'unité génératrice de trésorerie ou le groupe d'unités génératrices de trésorerie qui représente au sein de l'entité le niveau le plus bas auquel le goodwill est suivi pour des besoins de gestion interne, et qui ne sont pas plus grands qu'un secteur d'activité ou secteur géographique. L'unité génératrice de trésorerie est le plus petit groupe identifiable d'actifs et de passifs qui génère des entrées de trésorerie largement indépendantes des entrées de trésorerie générées par d'autres actifs ou groupe d'actifs et de passifs.

Une perte de valeur est comptabilisée si, et seulement si, la valeur comptable de l'unité génératrice de trésorerie à laquelle le goodwill a été rattaché excède la valeur recouvrable de l'unité en question. La perte de valeur doit être répartie tout d'abord en réduction de la valeur comptable de tout goodwill affecté à l'unité génératrice de trésorerie et ensuite en réduction des autres actifs de l'unité au prorata de la valeur comptable de chaque actif dans l'unité.

Selon le chapitre 3064, dans le cas d'un actif incorporel non amortissable, le test de dépréciation consiste en une comparaison de la juste valeur de l'actif incorporel avec sa valeur comptable. Lorsque la valeur comptable de l'actif incorporel excède sa juste valeur, une perte de valeur doit être constatée pour un montant égal à l'excédent.

Une perte de valeur est constatée pour les écarts d'acquisition lorsque la valeur comptable des écarts d'acquisition rattachés à une unité d'exploitation excède la juste valeur des écarts d'acquisition. Il se peut que le recours à l'unité d'exploitation n'aboutisse pas à une appréciation aussi faible que le recours à l'unité génératrice de trésorerie dans IAS 36. Un test de dépréciation en deux étapes est effectué pour détecter une dépréciation possible de tout écart d'acquisition et pour évaluer le montant de la perte de valeur de l'écart d'acquisition, le cas échéant.

— La juste valeur d'une unité d'exploitation doit être comparée à sa valeur comptable, y compris tout écart d'acquisition, afin de détecter une dépréciation possible. Lorsque la juste valeur d'une unité d'exploitation excède sa valeur comptable, tout écart d'acquisition rattaché à l'unité d'exploitation est considéré comme n'ayant pas

subi de dépréciation et il n'est pas nécessaire de procéder à la deuxième étape du test de dépréciation.

- Lorsque la valeur comptable d'une unité d'exploitation excède sa juste valeur, la juste valeur de tout écart d'acquisition rattaché à l'unité d'exploitation est comparée à la valeur comptable de cet écart d'acquisition afin d'évaluer le montant de la perte de valeur, le cas échéant. Lorsque la valeur comptable de tout écart d'acquisition rattaché à une unité d'exploitation excède la juste valeur de cet écart d'acquisition, une perte de valeur doit être constatée pour un montant égal à l'excédent.

## Estimation des flux de trésorerie et évaluation de la valeur recouvrable

IAS 36 contient des commentaires détaillés sur l'estimation des flux de trésorerie et sur la composition de ces estimations. La norme contient également des commentaires détaillés sur la valeur recouvrable d'un actif ou d'une unité génératrice de trésorerie.

Le chapitre 3063 fournit également des indications détaillées sur l'estimation des flux de trésorerie futurs aux fins de la détermination de la valeur recouvrable nette d'un actif ou d'un groupe d'actifs à long terme. Le chapitre 3064 et le chapitre 1581, REGROUPEMENTS D'ENTREPRISES, donnent des indications sur l'estimation des flux de trésorerie et la composition de ces estimations aux fins des tests de dépréciation des écarts d'acquisition et des actifs incorporels dont la durée de vie est indéfinie.

## Reprise d'une perte de valeur

IAS 36 impose de reprendre une perte de valeur pour un actif isolé autre qu'un goodwill ou une unité génératrice de trésorerie si, et seulement si, il y a eu un changement dans les estimations utilisées pour déterminer la valeur recouvrable depuis la dernière comptabilisation d'une perte de valeur. La reprise d'une perte de valeur comptabilisée pour un goodwill est interdite.

Les chapitres 3051, 3063 et 3064 ne permettent pas de reprendre une perte de valeur si la juste valeur s'accroît ultérieurement.

## Informations à fournir

IAS 36 impose de fournir des informations détaillées sur les montants, la nature et les circonstances des pertes de valeur et des reprises de pertes de valeur, ainsi que sur les estimations qui ont servi à évaluer les valeurs recouvrables.

Le chapitre 3063 impose de fournir les informations suivantes dans la période au cours de laquelle une perte de valeur est constatée pour un actif à long terme, y compris une immobilisation corporelle :

- une description de l'actif à long terme, ainsi que les faits et circonstances à l'origine de la dépréciation;
- le montant de la perte de valeur, s'il n'est pas présenté séparément dans l'état des résultats, et le libellé du poste de l'état des résultats dans lequel la

- perte de valeur a été prise en compte;
- la ou les méthodes utilisées pour déterminer la juste valeur de l'actif à long terme ayant subi une dépréciation;
- s'il y a lieu, le secteur auquel se rattache l'actif à long terme ayant subi la dépréciation.

Le chapitre 3064 exige des informations correspondantes, et un peu plus détaillées, pour les actifs incorporels et les écarts d'acquisition.

Le chapitre 3064 indique qu'aucune partie d'une réduction de valeur pour dépréciation d'une participation comptabilisée à la valeur de consolidation n'est présentée dans l'état des résultats à titre de perte de valeur des écarts d'acquisition, comme ce serait le cas par application d'IAS 36.

## IAS 37, PROVISIONS, PASSIFS ÉVENTUELS ET ACTIFS ÉVENTUELS

État de la situation : L'IASB a entrepris un projet visant à améliorer le traitement des provisions, des passifs éventuels et des actifs éventuels.

### Provisions

IAS 37 définit une «provision» comme un passif dont l'échéance ou le montant est incertain. Ce passif peut être une obligation juridique ou implicite. Sont exclus les passifs découlant d'instruments financiers comptabilisés à la juste valeur, les passifs résultant de contrats non entièrement exécutés sauf dans le cas où il s'agit d'un contrat déficitaire, et ceux découlant des contrats passés par les entités d'assurance avec les titulaires de police.

Le Manuel ne donne aucune définition de la provision. Le chapitre 1000, FONDEMENTS CONCEPTUELS DES ÉTATS FINANCIERS, définit le passif comme une obligation qui incombe à l'entité par suite d'opérations ou de faits passés, et dont le règlement pourra nécessiter le transfert ou l'utilisation d'actifs, la prestation de services ou toute autre cession d'avantages économiques.

### Comptabilisation

Pour qu'une provision soit comptabilisée, les conditions suivantes doivent être réunies :

- l'entité doit avoir une obligation actuelle (juridique ou implicite) résultant d'un événement passé ou, à tout le moins, il doit être plus probable qu'improbable qu'une obligation actuelle existe;
- il est probable qu'une sortie de ressources représentatives d'avantages économiques sera nécessaire pour régler l'obligation;
- le montant de l'obligation peut être estimé de manière fiable.

Le chapitre 1000 indique que les passifs ont trois caractéristiques essentielles :

- ils représentent un engagement ou une responsabilité envers des tiers, qui doit entraîner un règlement;
- l'engagement ou la responsabilité constitue pour l'entité une obligation, à laquelle l'entité n'a guère ou n'a pas de possibilité de se soustraire;
- l'opération ou le fait à l'origine de l'obligation de l'entité s'est déjà produit. Il n'est pas nécessaire que le passif soit une obligation juridique; il peut s'agir d'une obligation juridique ou implicite, mais le passif peut également être fondé sur une obligation morale.

### Évaluation des provisions

Le montant comptabilisé en provision doit être la meilleure estimation de la dépense nécessaire au règlement de l'obligation actuelle à la fin de la période de reporting. Lorsque la provision à évaluer comprend une population nombreuse d'éléments, IAS 37 impose d'utiliser la «méthode de la valeur attendue» pour estimer la valeur du règlement d'une provision. Cette méthode consiste à pondérer tous les résultats possibles en fonction de leur probabilité. Lorsque les résultats possibles sont équiprobables dans un intervalle continu, le milieu de l'intervalle est retenu. Lorsque l'effet de la

Mis à part le chapitre 1000, l'évaluation des provisions n'est pas expressément traitée dans le Manuel.

valeur temps de l'argent est significatif, le montant de la provision doit être la valeur actualisée des dépenses attendues que l'on pense nécessaires pour régler l'obligation.

## Valeur actualisée

C'est la valeur actualisée du montant d'une provision qu'il faut comptabiliser. L'accroissement de la valeur comptable d'une provision attribuable à l'écoulement du temps est comptabilisé en charges financières.

Le chapitre 1000 reconnaît que la valeur actualisée est utilisée dans certaines situations précises (par exemple, l'estimation du coût des obligations découlant des régimes de retraite), mais ne traite pas de son application dans le cas des passifs en général ou des passifs éventuels.

## Restructuration

Une obligation implicite de restructurer existe uniquement si une entreprise a un plan formalisé et détaillé de restructuration et qu'elle a soit commencé à exécuter le plan ou annoncé ses principales caractéristiques avant la fin de la période de reporting aux personnes concernées d'une manière suffisamment précise pour créer une attente fondée que l'entité mettra en œuvre la restructuration. Une décision de restructurer prise par la direction ou par le conseil d'administration avant la fin de la période de reporting ne crée pas à elle seule une obligation implicite.

Le CPN-135, «Comptabilisation des coûts rattachés aux opérations de retrait et de sortie (y compris les coûts engagés dans le cadre d'une restructuration)», indique que seules les obligations actuelles envers des tiers constituent des passifs. Une obligation devient une obligation actuelle lorsque, par suite d'une opération ou d'un fait, une entité n'a guère ou n'a pas de possibilité d'éviter le transfert ou l'utilisation futurs d'actifs pour régler le passif. Le passif ne peut être comptabilisé avant qu'on puisse faire une estimation raisonnable de la juste valeur. Un plan de retrait ou de sortie ne crée pas en soi d'obligation actuelle envers des tiers quant aux coûts que l'on s'attend à engager selon le plan; l'engagement d'une entité à poursuivre un plan de retrait ou de sortie ne constitue donc pas en soi l'opération ou le fait passé nécessaire à la constatation d'un passif.

## Obligations liées à la mise hors service d'immobilisations

IAS 37 couvre également, de par sa nature, les obligations liées à la mise hors service d'immobilisations. Il s'applique également dans le cas d'une obligation implicite, lorsque l'événement crée chez des tiers des attentes fondées que l'entité réglera son obligation, ainsi que dans le cas d'une obligation juridique. Le montant comptabilisé en provision doit être la meilleure estimation de la dépense nécessaire au règlement de l'obligation à la fin de la période de reporting. La valeur actualisée doit être utilisée lorsque l'effet de la valeur temps de l'argent est significatif. Tout taux d'actualisation utilisé doit être un taux avant impôts reflétant les appréciations actuelles par le marché de la valeur temps de l'argent et des risques

Le chapitre 3110, OBLIGATIONS LIÉES À LA MISE HORS SERVICE D'IMMOBILISATIONS, s'applique aux obligations juridiques liées à la mise hors service d'une immobilisation corporelle. Une telle obligation doit être évaluée initialement pour sa juste valeur dans la période au cours de laquelle elle naît, sauf s'il est impossible d'en faire une estimation raisonnable à cette date. Les variations du passif au titre de l'obligation qui résultent de l'écoulement du temps ou les variations à la baisse qui résultent de révisions de l'échéancier ou du montant des flux trésorerie non actualisés par rapport à l'estimation originale doivent être comptabilisées par la suite et évaluées au moyen du taux d'intérêt sans risque ajusté en fonction de la



spécifiques à ce passif. Les provisions doivent être revues à la fin de chaque période de reporting et ajustées pour refléter la meilleure estimation à cette date.

qualité de crédit qui avait été appliqué lors de l'évaluation initiale du passif. Le taux d'intérêt utilisé pour les variations à la hausse résultant de révisions de l'échéancier ou du montant par rapport à l'estimation originale est le taux sans risque courant ajusté en fonction de la qualité de crédit.

## Éventualités

Le terme «éventuel» est utilisé pour des actifs et des passifs qui ne sont pas comptabilisés du fait que leur existence ne sera confirmée que par la survenance ou la non-survenance d'un ou de plusieurs événements futurs incertains qui ne sont pas totalement sous le contrôle de l'entreprise. En outre, le terme «passif éventuel» est utilisé pour des passifs qui ne satisfont pas aux critères de comptabilisation d'une provision. Les passifs éventuels ne sont pas comptabilisés dans l'état de situation financière — ils sont plutôt indiqués dans les notes. Les actifs éventuels ne sont pas comptabilisés dans l'état de situation financière. Lorsque la réalisation des produits est quasiment certaine, ils sont comptabilisés à titre d'actifs. Un actif éventuel fait l'objet d'une mention uniquement lorsqu'une entrée d'avantages économiques est probable.

Le chapitre 3290, ÉVENTUALITÉS, définit l'éventualité comme «toute situation incertaine susceptible d'entraîner un gain ou une perte pour l'entreprise et dont l'issue ultime dépend d'un ou de plusieurs événements futurs dont on ne sait si, effectivement, ils se produiront». Le traitement comptable approprié est fonction de si l'éventualité est probable et si elle peut faire l'objet d'une estimation raisonnable (auquel cas une perte éventuelle sera comptabilisée), ou si elle est improbable ou ne peut faire l'objet d'une estimation raisonnable, ou encore est indéterminable (auquel cas son existence est mentionnée dans les notes complémentaires). Les gains éventuels sont mentionnés lorsqu'ils sont probables, mais ne sont pas comptabilisés.

## Informations à fournir

IAS 37 impose de fournir des informations détaillées pour chaque catégorie de provisions, notamment des informations descriptives et un rapprochement entre les soldes d'ouverture et de clôture. Les informations sur les provisions et les passifs éventuels comprennent une mention des incertitudes relatives au montant ou à l'échéance des sorties d'avantages économiques. IAS 37 permet d'omettre la plupart des informations dans les cas extrêmement rares où elles sont susceptibles de causer un préjudice sérieux à l'entreprise dans un litige.

Le Manuel ne contient pas de dispositions générales concernant les informations à fournir sur les «passifs» qui soient similaires à celles d'IAS 37. Les informations à fournir sur les éventualités sont également moins détaillées que celles imposées par IAS 37. Le chapitre 1508, INCERTITUDE RELATIVE À LA MESURE, impose de fournir des informations sur l'incertitude relative à la mesure des éléments comptabilisés dans les états financiers autres que les éventualités. Lorsqu'elle fournit des informations au sujet d'une incertitude relative à la mesure d'un élément autre qu'une éventualité, l'entité peut omettre de mentionner le montant comptabilisé lorsque cela peut avoir des répercussions négatives importantes pour l'entité. Contrairement à IAS 37, le Manuel ne prévoit aucune autre exception pour ce qui concerne toutes les autres informations à fournir sur les éventualités et les passifs.



## IAS 38, IMMOBILISATIONS INCORPORELLES

État de la situation : Rien de nouveau.

### Champ d'application

IAS 38 est une norme exhaustive sur les immobilisations incorporelles, lesquelles sont définies comme des actifs non monétaires identifiables sans substance physique. Elle traite des immobilisations incorporelles acquises ou générées à l'interne, y compris les coûts de recherche et de développement. Elle ne s'applique pas à certains types d'immobilisations incorporelles qui entrent dans le champ d'application d'autres normes IFRS, par exemple les écarts d'acquisition découlant d'un regroupement d'entreprises.

Ces questions sont couvertes dans le chapitre 3064, ÉCARTS D'ACQUISITION ET ACTIFS INCORPORELS.

### Comptabilisation

IAS 38 impose de passer en charges les dépenses engagées pour une immobilisation incorporelle, à moins que l'élément réponde à la définition d'une immobilisation incorporelle, qu'il soit probable que les avantages économiques futurs attribuables à l'actif iront à l'entité et que le coût de l'actif puisse être évalué de façon fiable. Une survalueur (goodwill) générée à l'interne n'est pas comptabilisée à titre d'actif. Les autres immobilisations incorporelles générées à l'interne sont classées soit dans une phase de recherche (et passées en charges) ou dans une phase de développement (et comptabilisées comme des immobilisations incorporelles lorsque certains critères sont atteints).

Le chapitre 3064 est en convergence avec IAS 38.

### Évaluation après la comptabilisation initiale

IAS 38 permet de procéder à des réévaluations périodiques de la juste valeur (à titre d'autre traitement autorisé) dans le cas des immobilisations incorporelles pour lesquelles il existe un marché actif.

Le chapitre 3064 exige que les immobilisations incorporelles soient évaluées au coût, et ne permet pas d'autre traitement.

### Durée d'amortissement

IAS 38 impose d'amortir une immobilisation incorporelle à durée d'utilité finie sur sa durée d'utilité.

Une immobilisation incorporelle ayant une durée

Le chapitre 3064 est en convergence avec IAS 38. Un actif incorporel doit être amorti sur sa durée de vie utile, à moins que sa durée de vie soit tenue pour indéfinie, auquel cas il doit être soumis à un test de dépréciation annuellement et ne doit pas être amorti

d'utilité indéfinie ne doit pas être amortie et doit être soumise à un test de dépréciation annuel. Selon IAS 36, «Dépréciation d'actifs», la durée d'utilité d'une telle immobilisation doit être réexaminée à chaque période pour déterminer si l'appréciation de durée d'utilité indéterminée est toujours justifiée. Si ce n'est pas le cas, le changement d'appréciation de la durée d'utilité doit être comptabilisé comme un changement d'estimation comptable selon IAS 8, «Méthodes comptables, changements dans les estimations comptables et erreurs».

tant et aussi longtemps que sa durée de vie n'est pas considérée comme limitée. Lorsqu'on détermine que la durée de vie utile de l'actif n'est plus indéfinie, celui-ci doit être amorti sur sa durée de vie utile résiduelle.

## Dépréciation des immobilisations incorporelles

Pour déterminer si une immobilisation incorporelle s'est dépréciée, une entité applique IAS 36, c'est-à-dire qu'elle fait une appréciation à la fin de chaque période de reporting, et, dans le cas d'une immobilisation incorporelle à durée d'utilité indéterminée ou qui n'est pas encore prête à être mise en service, procède annuellement à un test de dépréciation en comparant la valeur comptable à la valeur recouvrable (voir IAS 36 pour une définition).

De façon analogue à IAS 38, le chapitre 3063, DÉPRÉCIATION D'ACTIFS À LONG TERME, exige qu'un actif incorporel amortissable soit soumis à un test de dépréciation en conformité avec les dispositions du chapitre 3061, IMMOBILISATIONS CORPORELLES, qui exige que l'on procède à une estimation de la valeur recouvrable nette seulement lorsque des conditions indiquent que le flux de trésorerie futur net estimatif qui devrait résulter de l'utilisation d'une immobilisation peut être inférieur à sa valeur comptable nette diminuée de toute provision pour frais futurs d'enlèvement et de restauration des lieux ainsi que des impôts futurs. Un actif incorporel non amortissable doit être soumis à un test de dépréciation annuellement, ce test devant consister en une comparaison de sa juste valeur avec sa valeur comptable.

## Affectation du coût d'acquisition au goodwill et aux autres immobilisations incorporelles

Selon IFRS 3, «Regroupements d'entreprises», si une immobilisation incorporelle est acquise dans le cadre d'un regroupement d'entreprises, le coût de cette immobilisation incorporelle est sa juste valeur à la date d'acquisition, laquelle reflète les attentes sur la probabilité que les avantages économiques futurs inclus dans l'actif iront à l'entité. Par conséquent, un tel actif est comptabilisé séparément du goodwill, sans que l'on recherche si l'actif avait été comptabilisé par l'entité acquise avant le regroupement d'entreprises.

De même, le chapitre 1581, REGROUPEMENTS D'ENTREPRISES, exige qu'un actif incorporel soit constaté séparément de l'écart d'acquisition lorsqu'il résulte de droits contractuels ou légaux ou que l'actif est séparable ou dissociable de l'entreprise acquise et peut être vendu ou faire l'objet d'une cession, d'une licence, d'un contrat de location ou d'un échange. Sinon, il doit être pris en compte dans le montant constaté à titre d'écart d'acquisition.

## Informations à fournir

IAS 38 impose de fournir des informations détaillées pour chaque catégorie d'immobilisations incorporelles.

Le chapitre 3064 n'impose pas de fournir des informations aussi détaillées que celles exigées par IAS

Elle impose également de distinguer les immobilisations incorporelles générées à l'interne des autres immobilisations incorporelles, et exige des informations séparées pour les immobilisations incorporelles comptabilisées à des montants réévalués.

38, mais il impose de fournir des informations détaillées sur les pertes de valeur des actifs incorporels ayant une durée de vie utile indéfinie.

## SIC-32, Immobilisations incorporelles — Coûts liés aux sites Web

SIC-32 traite du cas où une entreprise est amenée à encourir des dépenses internes de développement et d'exploitation de son propre site Web, destiné à un accès interne ou externe, et traite des questions suivantes :

- le site Web est-il une immobilisation incorporelle générée à l'interne, soumise aux dispositions d'IAS 38?
- quel est le traitement comptable approprié pour une telle dépense?

Selon le consensus dégagé, le site Web est soumis aux dispositions d'IAS 38 et ne peut être comptabilisé à titre d'immobilisation incorporelle que s'il est conforme à ces dispositions. Le traitement comptable préconisé dans IAS 38 s'appliquerait.

Le CPN-118, «Comptabilisation des coûts engagés pour le développement d'un site Web», porte sur la comptabilisation des coûts de développement d'un site Web à diverses étapes. Les types de coût et leur traitement prévus dans le CPN-118 sont similaires à ceux de SIC-32. (Le CPN-118 ne s'applique pas lorsqu'une entité a adopté le chapitre 3064.) Les coûts engagés à l'étape de la planification devraient être passés en charges à mesure qu'ils sont engagés; les coûts engagés à l'étape du développement des applications et de l'infrastructure du site Web devraient généralement être capitalisés et comptabilisés en conformité avec les chapitres 3061 et 3064; les coûts engagés pour la création d'éléments graphiques devraient être capitalisés et comptabilisés conformément au chapitre 3064; les coûts associés à la conversion de contenu d'anciens systèmes à de nouveaux systèmes devraient être passés en charges à mesure qu'ils sont engagés; les coûts engagés à l'étape de l'exploitation pour ajouter des fonctions ou autres caractéristiques au site Web devraient être comptabilisés comme s'ils avaient trait à de nouveaux logiciels, et devraient être capitalisés s'ils répondent à la définition d'une amélioration.

## IAS 39, INSTRUMENTS FINANCIERS : COMPTABILISATION ET ÉVALUATION

État de la situation : L'IASB et le CNC étudient plusieurs modifications susceptibles d'être apportées à IAS 39.

### Aperçu

IAS 39 établit les principes de comptabilisation et d'évaluation des actifs financiers, des passifs financiers et de certains contrats d'achat ou de vente d'éléments non financiers.

Le chapitre 3855, INSTRUMENTS FINANCIERS — COMPTABILISATION ET ÉVALUATION, et le chapitre 3865, COUVERTURES, sont, sur l'essentiel, en convergence avec IAS 39.

### Contrats non financiers

Certains contrats d'achat ou de vente d'éléments non financiers entrent dans le champ d'application de la norme IAS 39, à moins d'avoir été conclus conformément aux besoins de l'entité en matière d'achats, de vente ou de consommation intermédiaire. IAS 39 n'exige pas que ces besoins soient consignés en dossier.

Certains contrats d'achat ou de vente d'éléments non financiers entrent également dans le champ d'application du chapitre 3855, à moins d'avoir été conclus conformément aux besoins consignés en dossier de l'entité en matière d'achats, de vente ou de consommation intermédiaire. Le chapitre 3855 permet par ailleurs aux entreprises sans obligation publique de rendre des comptes et aux organismes sans but lucratif de faire d'autres choix de méthodes comptables.

### Dérivés incorporés

IAS 39 exige une comptabilisation séparée du dérivé incorporé et du contrat hôte, sauf lorsque l'instrument hybride est évalué à la juste valeur par le biais du compte de résultat ou que le dérivé incorporé est étroitement lié au contrat hôte.

Les dérivés incorporés multiples d'un contrat hôte unique sont comptabilisés séparément les uns des autres s'ils sont facilement séparables et indépendants les uns des autres.

Dans certains cas, les dérivés incorporés dans un contrat hôte et libellés dans une monnaie étrangère qui est couramment utilisée dans les contrats d'achat ou de vente d'éléments non financiers dans l'environnement où intervient la transaction ne sont pas séparés du contrat hôte.

Le chapitre 3855 est en convergence avec IAS 39, si ce n'est de l'exclusion du champ d'application prévue pour les entreprises sans obligation publique de rendre des comptes et les organismes sans but lucratif.

Des dérivés multiples incorporés dans un même contrat hôte sont généralement comptabilisés séparément du contrat hôte comme un dérivé incorporé unique.

Dans certains cas, l'entité peut choisir, comme méthode comptable, de traiter les dérivés incorporés dans un contrat hôte et libellés dans une monnaie étrangère qui est couramment utilisée dans les contrats d'achat ou de vente d'éléments non financiers dans l'environnement économique où intervient la transaction séparément du contrat hôte ou encore

Il n'existe pas de règles particulières concernant la transition.

comme un instrument unique.

Les entités peuvent, pour adopter les dispositions visant les dérivés incorporés, choisir la date d'ouverture d'un exercice se terminant au plus tard le 31 mars 2004.

## Comptabilisation

Selon IAS 39, tous les actifs financiers et tous les passifs financiers doivent être comptabilisés dans l'état de situation financière, y compris tous les dérivés.

Le chapitre 3855 est en convergence avec IAS 39.

## Décomptabilisation des actifs financiers

IAS 39 impose qu'une entité décomptabilise un actif financier de son état de situation financière dans l'un ou l'autre des cas suivants :

- les droits contractuels sur les flux de trésorerie liés à l'actif financier arrivent à expiration;
- elle transfère l'actif financier et la quasi-totalité des risques et avantages inhérents à la propriété de l'actif;
- elle transfère l'actif financier et conserve la quasi-totalité des risques et des avantages inhérents à la propriété, mais l'autre partie a la capacité de vendre l'actif. Les risques et avantages conservés sont comptabilisés à titre d'actif.

La NOTE D'ORIENTATION CONCERNANT LA COMPTABILITÉ NOC-12, «Cessions de créances», traite de la décomptabilisation de certains instruments financiers. Toutefois, son champ d'application est plus étroit que celui d'IAS 39. La NOC-12 applique une approche axée sur l'«isolement juridique» et la cession du contrôle. Il n'y a pas de décomptabilisation partielle.

## Décomptabilisation des passifs financiers

IAS 39 impose qu'une entité sorte un passif financier de son état de situation financière lorsque son obligation est éteinte.

Le chapitre 3855 est en convergence avec IAS 39, sauf en ce qui concerne le traitement des coûts ou des frais engagés.

## Évaluation initiale

IAS 39 exige la comptabilisation initiale d'un actif ou d'un passif financiers à la juste valeur.

Le chapitre 3855 est en convergence avec IAS 39, si ce n'est que les instruments financiers échangés ou émis dans le cadre d'une opération entre apparentés sont évalués initialement en conformité avec le chapitre 3840, OPÉRATIONS ENTRE APPARENTÉS (qui n'a pas d'équivalent dans les IFRS). Il peut en résulter des évaluations différentes par rapport à IAS 39 dans

Les coûts de transaction directement imputables à l'acquisition ou à l'émission d'un actif ou d'un passif qui ne sont pas à la juste valeur par le biais du compte de résultat viennent majorer la valeur comptable initiale de l'actif ou du passif en question.

certaines situations.

Le chapitre 3855 laisse le choix entre deux méthodes comptables pour la comptabilisation des coûts de transaction des actifs et passifs financiers autres que ceux qui sont détenus à des fins de transaction. Le CPN-166, «Choix de méthode comptable pour les coûts de transaction», exige que la même méthode comptable soit choisie pour les coûts de transaction rattachés à des instruments financiers similaires non classés comme étant détenus à des fins de transaction.

## Évaluation ultérieure

Selon IAS 39, l'évaluation ultérieure dépend de la catégorie à laquelle appartient l'instrument financier :

Évaluation au coût après amortissement :

- les placements détenus jusqu'à leur échéance;
- les prêts et les créances, autres que ceux qui sont cotés sur un marché actif, à moins que ces derniers ne soient classés comme détenus jusqu'à leur échéance;
- les passifs financiers qui ne sont pas détenus à des fins de transaction ni désignés comme étant à la juste valeur.

Évaluation à la juste valeur :

- les actifs et passifs financiers détenus à des fins de transaction, y compris tous les dérivés – toutes les variations de la juste valeur sont comptabilisés par le biais du compte de résultat (lors de leur comptabilisation initiale, l'entité peut choisir de désigner tout actif ou passif financiers comme étant à la juste valeur par le biais du compte de résultat, à quelques restrictions supplémentaires près par rapport à celles que prévoit le chapitre 3855);
- les actifs financiers disponibles à la vente – les variations de la juste valeur sont présentées dans une composante distincte des capitaux propres jusqu'à la décomptabilisation ou la dépréciation ultérieures de l'actif financier, l'entité devant alors transférer ces variations en résultat (les instruments de capitaux propres non cotés dont la

Selon le chapitre 3855, l'évaluation ultérieure dépend de la catégorie à laquelle appartient l'instrument financier :

Évaluation au coût après amortissement :

- les placements détenus jusqu'à l'échéance;
- les prêts et les créances, autres que les titres de créance, à moins qu'ils ne soient classés comme détenus jusqu'à leur échéance;
- les passifs financiers qui ne sont pas détenus à des fins de transaction ni désignés comme étant à la juste valeur.

Évaluation à la juste valeur :

- les actifs et passifs financiers détenus à des fins de transaction, y compris tous les dérivés – toutes les variations de la juste valeur sont comptabilisés en résultat net; (lors de la comptabilisation initiale, l'entité peut choisir de désigner tout actif ou passif financiers à la juste valeur via le résultat net, sauf ceux dont la juste valeur ne peut pas faire l'objet d'une évaluation fiable ou qui ont été transférés dans le cadre d'une opération entre apparentés et non classés comme étant détenus à des fins de transaction avant l'opération);
- les actifs financiers disponibles à la vente – les variations de la juste valeur, y compris les gains et les pertes de change, sont présentées dans les autres éléments du résultat étendu jusqu'à leur décomptabilisation ou leur dépréciation ultérieure, l'entité devant alors virer ces variations au résultat net; (les instruments de capitaux propres non

juste valeur ne peut faire l'objet d'une évaluation fiable sont évalués au coût). Les profits et les pertes de change sont immédiatement comptabilisés en résultat.

cotés sont évalués au coût).

## Dépréciation

Les actifs financiers autres que ceux qui sont classés comme étant à la juste valeur par le biais du compte de résultat font l'objet d'un test de dépréciation. Les pertes de valeur des instruments comptabilisés au coût amorti ou des titres de créance classés comme disponibles à la vente sont reprises si ces pertes de valeur sont objectivement liées à un événement postérieur à la comptabilisation initiale de la dépréciation.

Les actifs financiers autres que ceux qui sont classés comme étant à la juste valeur via le résultat net font l'objet d'un test de dépréciation. Le chapitre 3855 ne permet pas la reprise des pertes de valeur.

Le chapitre 3025, PRÊTS DOUTEUX, contient des dispositions similaires à celles d'IAS 39, si ce n'est qu'IAS 39 fournit plus de détails sur l'évaluation des pertes de valeur des portefeuilles de prêts.

## Comptabilité de couverture

IAS 39 contient des exigences précises en ce qui concerne la désignation, la documentation et la comptabilité de couverture en ce qui a trait aux couvertures de juste valeur, aux couvertures de flux de trésorerie et aux couvertures d'un investissement net.

Il est permis d'appliquer le traitement comptable des couvertures de juste valeur aux couvertures de l'exposition d'un portefeuille au risque de taux d'intérêt.

IAS 39 ne permet pas le recours à des «raccourcis».

Le chapitre 3865 contient des exigences très semblables à celles d'IAS 39 en ce qui concerne la désignation, la documentation et la comptabilité de couverture en ce qui a trait aux couvertures de juste valeur, aux couvertures de flux de trésorerie et aux couvertures d'un investissement net.

Il n'est pas permis d'appliquer le traitement comptable des couvertures de juste valeur aux couvertures de l'exposition d'un portefeuille au risque de taux d'intérêt.

Il est possible, quand on a affaire à des swaps de taux d'intérêt ou à des swaps de devises, d'avoir recours à des «raccourcis» pour éviter d'avoir à vérifier en permanence l'efficacité de la couverture, du moment que les «conditions essentielles» de l'élément couvert et de l'élément de couverture coïncident.



## IAS 40, IMMEUBLES DE PLACEMENT

État de la situation : Rien de nouveau.

### Champ d'application

IAS 40 définit l'immeuble de placement comme un bien immobilier (terrain ou bâtiment – ou partie d'un bâtiment – ou les deux) détenu (par le propriétaire ou par le preneur dans le cadre d'un contrat de location-financement) ou en cours de construction ou d'aménagement pour en retirer des loyers ou pour valoriser le capital ou les deux. Il n'est pas occupé par son propriétaire et n'est pas utilisé dans la production ou la fourniture de biens ou de services ou à des fins administratives, et n'est pas destiné à être vendu dans le cadre de l'activité ordinaire. Un droit sur un bien immobilier détenu par un preneur, dans le cadre d'un contrat de location simple, peut être classé et comptabilisé comme un immeuble de placement si et seulement si l'immeuble répondrait autrement à la définition d'un immeuble de placement et que le preneur utilise le modèle de la juste valeur défini dans IAS 40 pour l'actif comptabilisé.

Les actifs détenus à des fins de location à des tiers entrent dans la définition des immobilisations corporelles donnée dans le chapitre 3061, IMMOBILISATIONS CORPORELLES.

### Évaluation des immeubles de placement après la comptabilisation initiale

IAS 40 permet à une entreprise de choisir soit le modèle de la juste valeur (c'est-à-dire évaluation annuelle avec comptabilisation en résultat des variations de la juste valeur) ou le modèle du coût exposé dans IAS 16, «Immobilisations corporelles» (c'est-à-dire évaluation au coût diminué du cumul des amortissements et du cumul des pertes de valeur). Lorsqu'une entité choisit le modèle du coût, elle indique la juste valeur (ou, dans les cas où la juste valeur ne peut être déterminée de façon fiable, il faut indiquer la raison pour laquelle cela est impossible, et fournir une description de l'immeuble de placement et, si possible, l'intervalle d'estimation à l'intérieur duquel il est hautement probable que la juste valeur se situe). Le modèle choisi doit être appliqué à tous les immeubles de placement. Un immeuble de placement en cours de construction ou d'aménagement peut être évalué au coût jusqu'à l'achèvement de sa construction ou de son aménagement, lorsque sa juste valeur ne peut être déterminée de façon fiable.

Le chapitre 3061 exige que de tels immeubles soient comptabilisés sur la base du coût (c'est-à-dire au coût diminué de l'amortissement cumulé et de toute provision pour dépréciation).



## Reclassements des immeubles de placement

Le passage d'un modèle à l'autre ne doit avoir lieu que si le changement permet une présentation plus appropriée. Il est improbable que cette condition soit remplie par le passage du modèle de la juste valeur à celui du coût.

Comme le chapitre 3061 exige que de tels immeubles soient comptabilisés au coût, cette question ne se pose pas.

## Entrées ou sorties dans la catégorie immeubles de placement

IAS 40 exige que les transferts d'immeuble soient comptabilisés comme suit :

- pour un transfert d'un immeuble de placement évalué à la juste valeur vers la catégorie biens immobiliers occupés par leur propriétaire ou la catégorie stocks, le coût présumé du bien immobilier pour sa comptabilisation ultérieure selon IAS 16 ou IAS 2, «Stocks», doit être sa juste valeur à la date du changement d'utilisation;
- si un bien immobilier occupé par son propriétaire devient un immeuble de placement qui sera comptabilisé à la juste valeur, IAS 16 doit être appliquée jusqu'à la date du changement d'utilisation. Toute différence à cette date entre la valeur comptable et la juste valeur est traitée de la même manière qu'une réévaluation selon IAS 16.

Comme le chapitre 3061 exige que de tels immeubles soient comptabilisés au coût, cette question ne se pose pas.

## Informations à fournir

IAS 40 contient un certain nombre d'obligations d'information qui sont directement ou indirectement liées à l'option de comptabilisation des immeubles de placement à la juste valeur, ainsi que d'autres qui ont spécifiquement trait au modèle adopté (juste valeur ou coût).

Lorsque le modèle du coût est appliqué, IAS 40 exige d'indiquer la juste valeur de l'immeuble de placement, ainsi qu'un rapprochement détaillé de la valeur comptable de l'immeuble de placement à l'ouverture et à la clôture de la période.

Étant donné que le chapitre 3061 exige que les immeubles de placement soient comptabilisés sur la base du coût, la question des informations relatives au modèle de la juste valeur ne se pose pas.

Le chapitre 3061 ne contient aucune disposition correspondante.

## IAS 41, AGRICULTURE

État de la situation : Rien de nouveau.

### Champ d'application

IAS 41 prescrit le traitement comptable des actifs biologiques pendant la période de croissance, de dégénérescence, de production et de procréation, ainsi que l'évaluation initiale de la production agricole au moment de la récolte. Elle impose l'évaluation à la juste valeur diminuée des coûts de vente estimés, depuis la comptabilisation initiale des actifs biologiques jusqu'au moment de la récolte, sauf lorsque la juste valeur ne peut être évaluée de manière fiable lors de la comptabilisation initiale. La norme ne traite toutefois pas de la transformation de la production agricole au-delà de la récolte.

IAS 41 exige que les actifs biologiques et la production agricole au moment de la récolte soient évalués à la juste valeur diminuée des coûts de vente estimés. Les actifs biologiques attachés au terrain sont évalués indépendamment du terrain.

IAS 41 couvre également les subventions publiques concernant les actifs biologiques évalués à la juste valeur.

Le Manuel ne contient aucun chapitre correspondant à IAS 41. Le chapitre 3031, STOCKS, ne s'applique pas à l'évaluation des stocks de produits agricoles et forestiers, de produits agricoles après récolte et de minéraux et de produits d'origine minérale. Lorsque ces stocks sont évalués à la valeur nette de réalisation selon des pratiques bien établies, les variations de valeur sont comptabilisées dans le résultat net. Les obligations d'information prévues dans le chapitre 3031 s'appliquent à ces stocks et aux stocks d'animaux et de plantes vivants (actifs biologiques) et au produit récolté des actifs biologiques.

## IFRS 1, PREMIÈRE APPLICATION DES NORMES INTERNATIONALES D'INFORMATION FINANCIÈRE

État de la situation : L'IASB étudie les propositions soumises par les permanents du CNC en mai 2008 visant à intégrer plusieurs modifications dans IFRS 1, y compris des exemptions qui devraient aider les entreprises qui comptabilisent les biens pétroliers et gaziers selon la méthode de la capitalisation du coût entier et les entreprises assujetties à la réglementation des tarifs.

### Aperçu général

IFRS 1 traite de la façon dont une entité applique les IFRS pour la première fois après les avoir adoptées comme référentiel comptable. Elle prévoit certaines exceptions au mode normal d'application en conformité avec IAS 8, «Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs», dans des cas spécifiques, et interdit l'application rétrospective dans certains domaines, en particulier ceux qui exigeraient de la direction des jugements relatifs à des conditions passées alors que le résultat d'une transaction particulière est déjà connu. La norme impose d'indiquer l'impact de la transition du référentiel comptable antérieur aux IFRS sur la situation financière, la performance et les flux de trésorerie publiés antérieurement par l'entité. Elle contient des exceptions à l'obligation de fournir des informations au sujet des changements de méthode comptable en application d'IAS 8 dans la période d'adoption des IFRS.

Le Manuel de l'ICCA ne contient aucun chapitre correspondant à IFRS 1.

## IFRS 2, PAIEMENT FONDÉ SUR DES ACTIONS

État de la situation : Rien de nouveau.

### Champ d'application

IFRS 2 s'applique à toutes les transactions dont le paiement est fondé sur des actions, y compris celles qui sont réglées en instrument de capitaux propres et celles qui sont réglées en trésorerie, ainsi que les transactions par lesquelles l'entité reçoit ou acquiert des biens ou services et dont les caractéristiques de l'accord laissent soit à l'entité, soit au fournisseur, le choix entre un règlement de la transaction en trésorerie ou par émission d'instrument de capitaux propres (à moins qu'il s'agisse de transactions par lesquelles l'entité acquiert des biens représentatifs des actifs nets acquis lors d'un regroupement d'entreprises). La norme ne s'applique pas aux transactions dont le paiement est fondé sur des actions et par lesquelles l'entité reçoit ou acquiert des biens ou des services dans le cadre d'un contrat d'achat ou de vente d'éléments non financiers dont le montant net peut être réglé en trésorerie ou en tout autre instrument financier ou encore par l'échange d'instruments financiers, au sens d'IAS 32, «Instruments financiers : Présentation», et d'IAS 39, «Instruments financiers : Comptabilisation et évaluation». IFRS 2 ne prévoit pas d'exception pour la comptabilisation d'une charge lorsque les salariés bénéficient d'une décote par rapport au cours dans le cadre d'un plan d'actionnariat.

Le chapitre 3870, RÉMUNÉRATIONS ET AUTRES PAIEMENTS À BASE D'ACTIONS, s'applique aux rémunérations à base d'actions et aux autres paiements à base d'actions faits en contrepartie de biens ou de services. Il s'applique aux opérations, y compris les opérations non réciproques, dans lesquelles l'entreprise consent des actions ordinaires, des options sur actions ou d'autres instruments de capitaux propres ou engage des passifs dont le montant est fonction du prix de l'action ordinaire ou d'autres instruments de capitaux propres. Le chapitre ne s'applique pas aux instruments de capitaux propres consentis par l'acquéreur comme élément de la contrepartie d'acquisition dans le cadre d'un regroupement d'entreprises, ni aux opérations entre personnes apparentées, à l'exception des plans de rémunération à base d'actions avec un actionnaire important. Le chapitre 3870 prévoit une exception à la comptabilisation d'une charge lorsqu'un plan d'actionnariat de salariés accorde à ceux-ci une décote par rapport au cours qui n'excède pas le montant par action des frais d'émission qui auraient été engagés pour mobiliser un montant significatif de capital par la voie d'un appel public à l'épargne et que la décote n'est pas accordée aux autres détenteurs d'actions de la même catégorie.

### Transactions dont le paiement est fondé sur des actions et qui sont réglées en instruments de capitaux propres

#### Évaluation

Les transactions dont le paiement est fondé sur des actions et qui sont réglées en instruments de capitaux propres sont évaluées à la juste valeur des biens ou services reçus, sauf si cette juste valeur ne peut être estimée de façon fiable, auquel cas la juste valeur des instruments de capitaux propres est utilisée.

Le chapitre 3870 permet généralement que l'évaluation se fasse à la juste valeur des biens ou services reçus, ou à la juste valeur des instruments de capitaux propres accordés, en retenant la juste valeur dont la mesure est la plus fiable. Contrairement à IFRS 2, le chapitre 3870 n'exige pas que l'on prenne en considération, lors de l'évaluation des options sur actions des sociétés fermées, la volatilité des actions sur la durée de vie attendue de l'option sur action.

### Membres du personnel et tiers fournissant des services similaires

L'entité doit évaluer la juste valeur des services reçus en se référant à la juste valeur des instruments de capitaux propres attribués, étant donné qu'il n'est habituellement pas possible d'estimer de manière fiable la juste valeur des services reçus.

Les instruments de capitaux propres attribués à des salariés et le coût des services rendus en contrepartie sont évalués et constatés sur la base de la juste valeur des instruments de capitaux propres.

### Parties autres que des membres du personnel

Pour les transactions avec de telles parties, il existe une présomption réfutable que la juste valeur des biens ou services reçus peut être estimée de manière fiable.

Ces opérations doivent être comptabilisées sur la base soit de la juste valeur de la contrepartie reçue, soit de la juste valeur des instruments de capitaux propres, ou des passifs engagés, en retenant la juste valeur dont la mesure est la plus fiable.

### Transactions dans lesquelles des services sont reçus

Si les instruments de capitaux propres sont acquis immédiatement, en l'absence de preuve contraire, l'entité doit présumer que les services rendus ont été reçus, et les comptabiliser intégralement. Si les instruments de capitaux propres ne sont pas acquis avant que l'autre partie ait achevé une période de service spécifiée, l'entité doit présumer que les services à rendre seront reçus à l'avenir et les comptabiliser au fur et à mesure qu'ils sont rendus pendant la période d'acquisition des droits.

Lorsque les options sont acquises graduellement, chaque tranche est considérée comme une attribution distincte et le coût de la rémunération est amorti parallèlement. En cas de changement dans la durée de la période de service prévu, l'effet cumulatif est comptabilisé dans la période du changement.

L'entité est tenue d'estimer le nombre d'instruments de capitaux propres dont l'acquisition est attendue, et de réviser cette estimation lorsque nécessaire. Il n'est pas permis à l'entité de comptabiliser le coût de rémunération en présumant que tous les instruments seront attribués et de procéder à des ajustements pour les extinctions à mesure que celles-ci se produisent, ce qui est un autre traitement permis selon le chapitre 3870.

Dans le cas de services fournis par des non-salariés, les instruments de capitaux propres doivent être évalués à la première des trois dates suivantes : celle à laquelle l'autre partie a exécuté intégralement son obligation, celle à laquelle l'autre partie prend un engagement d'exécution en vue d'acquiescer les droits aux instruments de capitaux propres, ou la date à laquelle les instruments de capitaux propres sont émis si les droits aux instruments sont entièrement acquis et non susceptibles d'extinction.

Si l'attribution comporte une acquisition graduelle des droits et que la juste valeur de l'attribution est déterminée sur la base des durées prévues différentes des options pour lesquelles les droits sont acquis d'année en année, chaque tranche acquise doit être considérée comme une attribution distincte.

Le coût de rémunération associé à l'attribution de rémunération à base d'actions à des salariés doit être comptabilisé à titre de charge sur la période au cours de laquelle les services correspondants sont rendus. Si la période de service n'est pas définie comme une période antérieure ou plus courte, il faut présumer qu'elle correspond à la période allant de la date d'attribution jusqu'à la date où les droits à l'attribution sont acquis. La comptabilisation des charges ne peut jamais avoir lieu avant la date d'attribution, même lorsque l'attribution doit être soumise à l'approbation des actionnaires et que le salarié a commencé à rendre des services avant l'approbation de l'attribution. Les attributions qui se rapportent à des services passés sont comptabilisées dans la période au cours de laquelle elles sont consenties. Tout changement dans la période de service exigée est comptabilisé prospectivement à compter de la date du changement jusqu'au terme de

la nouvelle période de service exigée.

### Modifications, annulations et règlements

La juste valeur à la date d'attribution des instruments de capitaux propres attribués pour des services rendus ne doit faire l'objet d'aucun ajustement en raison de modifications des caractéristiques et conditions d'attribution, ou de toute annulation ou de tout règlement de l'attribution, sauf si les instruments ne sont pas acquis parce qu'une condition d'acquisition (autre qu'une condition de marché) n'a pas été remplie. En cas d'annulation ou de règlement pendant la période d'acquisition des droits, le montant qui aurait autrement été comptabilisé pendant le reste de la période d'acquisition des droits pour des services reçus est comptabilisé immédiatement. Tout paiement versé aux membres du personnel au moment de l'annulation ou du règlement doit être comptabilisé comme un rachat de capitaux propres, sauf dans la mesure où le paiement excède la juste valeur des instruments de capitaux propres attribués, auquel cas l'excédent est comptabilisé en charges. Toutefois, s'il existe une composante passif, la juste valeur de la composante doit être réévaluée à la date de d'annulation ou de règlement et tout paiement doit être comptabilisé comme une extinction de dette. Les nouveaux instruments de capitaux propres attribués en remplacement des instruments de capitaux propres annulés doivent être comptabilisés de la même manière qu'une modification de l'attribution initiale d'instruments de capitaux propres. Lorsqu'une entité ou une autre partie peut choisir de satisfaire ou non à une condition accessoire à l'acquisition des droits, et que cette condition n'est pas respectée au cours de la période d'acquisition de droits, ce non-respect doit être traité par l'entité comme une annulation, qu'il soit le fait de l'entité ou de l'autre partie.

Une modification des modalités d'une attribution qui augmente sa valeur doit être traitée comme s'il s'agissait d'un échange de l'attribution originale pour une attribution nouvelle, et la valeur de l'augmentation est inscrite comme coût de rémunération additionnel. Dans le cas d'un règlement comportant le rachat d'instruments de capitaux propres pour lesquels les droits sont acquis, le montant du rachat doit être porté au débit des capitaux propres, pour autant que la somme payée n'excède pas la valeur des instruments rachetés (auquel cas l'excédent est comptabilisé comme un coût). Le règlement en espèces d'une attribution avant que les droits soient acquis a pour effet de faire acquérir les droits, et tout excédent non encore comptabilisé doit l'être à la date du rachat. Le coût de rémunération déjà constaté n'est pas contrepassé si les options sur actions pour lesquelles un salarié a acquis des droits expirent sans être exercées.

### Transactions dont le paiement est fondé sur des actions et qui sont réglées en trésorerie

Pour de telles transactions, les biens ou les services acquis, ainsi que le passif encouru, sont évalués à la juste valeur du passif. Le passif est réévalué à la fin de chaque période de reporting ainsi qu'à la date de règlement, toute variation de juste valeur étant comptabilisée en résultat de la période.

Pour de telles opérations, le coût de rémunération doit être évalué comme l'excédent de la cote des actions visées par l'attribution sur le prix d'exercice ou la valeur fixés, par référence à un cours ou autrement, sous réserve des plafonds de plus-value que peut prévoir le plan. Le coût de rémunération comptabilisé au cours de la période de service ne doit pas être ajusté lorsque ce coût devient inférieur à zéro. Les ajustements correspondants sont apportés au coût de rémunération de la période au cours de laquelle les variations de la valeur de marché se produisent.

## Transactions dont le paiement est fondé sur des actions, mais prévoyant une possibilité de règlement en trésorerie

Dans un tel cas, l'entité doit comptabiliser la transaction comme une transaction dont le paiement est fondé sur des actions et qui est réglée en trésorerie si l'entité est soumise à un engagement de régler en trésorerie ou en autres actifs, ou encore comme une transaction dont le paiement est fondé sur des actions et qui est réglé en instruments de capitaux propres si elle n'est pas soumise à un tel engagement. La norme couvre à la fois la situation où l'autre partie a le choix du règlement et la situation où l'entité elle-même a le choix du règlement. Si l'autre partie a le choix du règlement, la transaction doit être comptabilisée comme un instrument financier composé.

La comptabilisation doit refléter les modalités réelles du mécanisme de rémunération. Lorsque le salarié a le choix du règlement, il s'agit généralement d'un passif pour l'entité; lorsque l'entité a le choix du règlement, il s'agit généralement d'un instrument de capitaux propres à moins que l'entité ne règle généralement en espèces.

## Informations à fournir

IFRS 2 exige la fourniture d'informations qui permettent aux utilisateurs des états financiers de comprendre la nature et la portée des accords en vigueur pendant la période et dont le paiement est fondé sur des actions, comment la juste valeur des biens ou des services reçus, ou la juste valeur des instruments de capitaux propres attribués pendant la période ont été déterminées, ainsi que l'effet sur les résultats de l'entité pour la période et sur sa situation financière des transactions dont le paiement est fondé sur des actions. La norme fait état d'informations spécifiques permettant de répondre à ces besoins, mais indique également que si l'information que la norme impose de fournir ne satisfait pas les exigences générales mentionnées ci-dessus, l'entité doit fournir les informations nécessaires pour y satisfaire.

Le chapitre 3870 exige également que soient fournies des informations détaillées, mais ces informations ne sont pas aussi poussées que celles imposées par IFRS 2. Par exemple, le chapitre n'exige pas la fourniture d'informations sur la manière dont la juste valeur a été évaluée pour les instruments financiers, autres que les options sur actions, émis au cours de la période. En outre, le chapitre n'exige pas la fourniture d'informations additionnelles en sus des obligations d'information spécifiquement mentionnées.



## IFRS 3, REGROUPEMENTS D'ENTREPRISES

État de la situation : Le CNC a approuvé une nouvelle norme qui est en convergence avec la récente version révisée d'IFRS 3 publiée par l'IASB en janvier 2008, mais ne l'a pas encore publiée. Le CNC envisagera de permettre l'adoption anticipée des nouvelles dispositions avant 2011.

### Champ d'application

IFRS 3 s'applique aux transactions ou autres événements dans le cadre desquels les actifs acquis et les passifs repris constituent une entreprise. Une entreprise s'entend d'un ensemble intégré d'activités et d'actifs, susceptible d'être exploité et géré dans le but de fournir un rendement sous forme de dividendes, de coûts inférieurs ou d'autres avantages économiques directement aux autres détenteurs, sociétaires ou participants. Une entreprise se compose d'entrées et de processus, appliqués à ces entrées, mais des sorties ne sont pas requises pour qu'un ensemble intégré réponde à la définition d'une entreprise.

IFRS 3 ne s'applique pas

- aux regroupements d'entités ou d'entreprises sous contrôle commun;
- aux regroupements d'entreprises qui aboutissent à la formation d'une coentreprise; ou
- à l'acquisition d'actifs ou d'un groupe d'actifs qui ne constitue pas une entreprise.

Le chapitre 1581, REGROUPEMENTS D'ENTREPRISES, s'applique lorsqu'une entreprise acquiert un actif net qui constitue une unité économique, ou acquiert des titres de capitaux propres d'une entreprise qui lui confèrent le contrôle de cette entreprise. Le CPN 124, «Définition d'une unité économique», souligne qu'une unité économique est un ensemble intégré et autonome d'activités exercées et d'actifs gérés dans le but de procurer un rendement à des investisseurs. Un ensemble d'activités et d'actifs cédés ne répond pas à la définition d'une unité économique en l'absence d'un ou de plusieurs intrants, processus appliqués à ces intrants, et extrants.

Le chapitre 1581 ne s'applique pas :

- à une cession d'actifs ou à un échange de titres de capitaux propres entre des entreprises sous contrôle commun;
- aux coentreprises, sauf lorsqu'une coentreprise est partie à une opération qui répond à la définition du regroupement d'entreprises.

### Méthode

Tous les regroupements d'entreprises sont comptabilisés selon la méthode de l'acquisition (c'est-à-dire en comptabilisant à leur juste valeur, à la date d'acquisition, les actifs identifiables acquis et les passifs repris ainsi que toute participation ne donnant pas le contrôle dans l'entreprise acquise, et en comptabilisant aussi le goodwill ou le profit résultant d'une acquisition à des conditions avantageuses). Une acquisition peut se faire sans le transfert d'une contrepartie, par exemple lorsque l'entreprise acquise rachète un nombre suffisant de ses actions propres pour permettre à un investisseur existant d'obtenir le contrôle.

Le chapitre 1581 exige que les regroupements d'entreprises soient comptabilisés selon la méthode de l'acquisition.

La méthode de l'acquisition ne tient pas compte d'un changement de contrôle découlant du rachat de ses propres actions par l'entreprise acquise.



## Coût du regroupement d'entreprises

Le coût d'un regroupement d'entreprises est la somme des justes valeurs, à la date d'acquisition, des actifs transférés, des passifs repris (y compris la contrepartie éventuelle) et des instruments de capitaux propres émis par l'acquéreur, en échange du contrôle de l'entreprise acquise. Les frais connexes à l'acquisition, par exemple les commissions d'apporteur d'affaires et les frais juridiques, sont passés en charges. Les actions émises à titre de contrepartie sont évaluées sur la base de leur juste valeur à la date de l'acquisition.

L'acquéreur comptabilise des passifs au titre de l'arrêt ou de la réduction des activités de l'entreprise acquise dans le cadre de l'affectation du coût du regroupement dans les seuls cas où, à la date d'acquisition, l'entreprise acquise a un passif existant au titre d'une telle restructuration. Aucun coût pour l'acquéreur au titre d'une restructuration n'est comptabilisé.

Lorsque la comptabilisation initiale d'un regroupement d'entreprises ne peut être déterminée que provisoirement, les valeurs provisoires doivent être utilisées et les ajustements de ces valeurs doivent être comptabilisés de façon rétroactive, si de nouvelles informations deviennent disponibles au cours de la «période d'évaluation», qui se termine à la date où les informations nécessaires sont obtenues sur les faits et circonstances qui prévalaient à la date d'acquisition ou un an à compter de la date d'acquisition, selon la première des deux éventualités, après quoi tous les ajustements sont comptabilisés en résultat net.

Le coût d'un regroupement d'entreprises doit être déterminé en fonction de la juste valeur de la contrepartie donnée par l'acquéreur ou de sa part de la juste valeur de l'actif net ou des titres de capitaux propres acquis, en prenant le montant dont la mesure est la plus fiable. Les coûts directs, c'est-à-dire ceux qui ne seraient pas engagés en l'absence du regroupement d'entreprises, sont comptabilisés à titre de coûts du regroupement d'entreprises. Dans le cas d'un regroupement d'entreprises effectué par une émission d'actions, la juste valeur des actions est établie en fonction de leur cours sur une durée raisonnable avant et après la date à laquelle sont convenues et annoncées les conditions du regroupement d'entreprises.

Certaines activités de restructuration de l'acquéreur peuvent être comptabilisées à titre de passif lors de l'acquisition lorsque sont remplis certains critères exposés dans le CPN-114, «Constatation d'un passif à l'égard des coûts engagés lors d'un regroupement d'entreprises par acquisition».

Le CPN-14, «Modifications apportées à la répartition du prix d'achat après la date d'acquisition», indique qu'il existe des cas où la modification de la répartition du prix d'achat peut être appropriée et que de telles modifications devraient être permises. Le CPN-14 n'impose pas de délai pour compléter le processus de répartition, mais précise que c'est seulement dans les circonstances les plus inhabituelles que ce délai devrait être supérieur à un an.

## Coûts d'inscription et d'émission des actions à titre de contrepartie d'une acquisition

Les coûts d'émission de titres d'emprunt ou d'actions sont comptabilisés en conformité avec IAS 32, «Instruments financiers : Présentation», et IAS 39, «Instruments financiers : Comptabilisation et évaluation».

De tels coûts sont traités comme une opération portant sur les capitaux propres.

## Contrepartie conditionnelle

Lorsqu'une partie de la contrepartie consentie pour l'acquisition dépend d'un événement futur, IFRS 3 exige que la juste valeur de cette contrepartie à la date d'acquisition soit incluse au titre du coût.

Selon le chapitre 1581, lorsque le montant d'une contrepartie conditionnelle peut faire l'objet d'une estimation raisonnable à la date d'acquisition et qu'il peut être établi hors de tout doute raisonnable que la condition sera réalisée, le montant de la contrepartie conditionnelle doit être constaté à cette date comme partie intégrante du coût d'acquisition. Sinon, le coût additionnel n'est pas comptabilisé avant que la condition soit réalisée ou que le montant soit déterminable. Des informations doivent être fournies sur la contrepartie conditionnelle.

## Acquisition par étapes

Dans un regroupement d'entreprises réalisé par étapes, l'acquéreur doit réévaluer la participation qu'il détenait antérieurement dans l'entreprise acquise à sa juste valeur à la date d'acquisition et comptabiliser l'éventuel profit ou perte en résultat.

Le chapitre 1600, ÉTATS FINANCIERS CONSOLIDÉS, exige que la participation acquise en plusieurs étapes par la société mère soit comptabilisée comme un achat en plusieurs étapes. Chaque acquisition est comptabilisée au coût et n'est pas réévaluée lorsque l'acquéreur achète une participation supplémentaire.

## Évaluation des participations ne donnant pas le contrôle

L'acquéreur comptabilise à leur juste valeur, à la date d'acquisition, les actifs, les passifs et les passifs éventuels de la société acquise qui répondent aux critères de comptabilisation énoncés dans la norme, et il a le choix d'évaluer les participations ne donnant pas le contrôle dans l'entité acquise soit à la juste valeur, soit à la part proportionnelle de la participation ne donnant pas le contrôle dans l'actif identifiable de l'entreprise acquise.

Le chapitre 1600 exige que la part des actionnaires sans contrôle soit calculée à partir des valeurs comptables figurant dans les livres de la filiale.

## Acquisition à des conditions avantageuses

Lorsque la valeur nette des actifs acquis et des passifs repris excède la contrepartie transférée, cet excédent est comptabilisé en résultat net.

Lorsqu'un tel excédent survient, l'identification et l'évaluation des actifs, passifs et passifs éventuels identifiables connexes, et l'évaluation du coût du regroupement doivent faire l'objet d'une réévaluation, et

Le chapitre 1581 exige que l'excédent de la juste valeur des actifs nets acquis sur le coût d'acquisition soit réparti de manière à réduire proportionnellement les valeurs attribuées à tous les actifs acquis, sauf les actifs financiers (autres que les participations comptabilisées à la valeur de consolidation), les actifs destinés à la vente, les actifs d'impôts futurs, les actifs payés d'avance relatifs à des régimes d'avantages sociaux futurs et les

tout excédent restant après cette réévaluation doit être comptabilisé immédiatement en résultat.

Des informations décrivant les raisons pour lesquelles la transaction a donné lieu à un profit doivent être fournies.

autres actifs à court terme, jusqu'à l'élimination de l'excédent. Tout excédent résiduel, le cas échéant, doit être présenté à titre de gain extraordinaire.

## Méthode et période d'amortissement du goodwill

Le goodwill résultant d'un regroupement d'entreprises ne doit pas être amorti. Il doit plutôt faire l'objet d'un test de dépréciation une fois par an ou plus fréquemment s'il existe des indications qu'il se soit déprécié, selon IAS 36, «Dépréciation d'actifs».

De même, le chapitre 3064, ÉCARTS D'ACQUISITION ET ACTIFS INCORPORELS, ne permet pas l'amortissement des écarts d'acquisition. Les écarts d'acquisition sont soumis à un test de dépréciation à un niveau d'exploitation faisant l'objet d'informations financières et appelé «unité d'exploitation». Une perte de valeur doit être constatée pour tout écart d'acquisition dont la valeur comptable excède la juste valeur. Cette perte de valeur ne peut faire l'objet de reprises si la juste valeur s'accroît ultérieurement.

## Informations à fournir

IFRS 3 impose de fournir des informations qui permettent aux utilisateurs des états financiers d'évaluer la nature et l'effet financier des regroupements d'entreprises qui ont été effectués pendant ou après la période de reporting, mais avant que la publication des états financiers ne soit autorisée. Une grande partie des informations à fournir correspondent à celles qui sont exigées dans le chapitre 1581. Parmi les informations supplémentaires imposées par IFRS 3, il y a :

- la date d'acquisition;
- une description ainsi que le montant de la contrepartie éventuelle ou des actifs compensatoires comptabilisés à la date d'acquisition et une estimation de la fourchette des résultats;
- le montant du résultat de l'entreprise acquise depuis la date d'acquisition inclus dans l'état consolidé du résultat global de l'acquéreur pour la période, sauf s'il est impraticable de fournir ces informations, auquel cas ce fait doit être indiqué et expliqué;
- les montants comptabilisés à la date d'acquisition pour chaque grande catégorie d'actifs acquis, et de passifs repris;
- une description de la nature, du calendrier et du caractère incertain des passifs éventuels

Le chapitre 1581 exige une grande partie mais non la totalité des informations imposées par IFRS 3 relativement aux regroupements d'entreprises effectués pendant la période et, lorsque cela est praticable, après la date de clôture mais avant que les états financiers ne soient achevés. Les informations supplémentaires suivantes sont exigées par le chapitre 1581 :

- des informations relatives à toute répartition du coût d'acquisition qui n'a pas été menée à terme;
- les paiements, options ou engagements conditionnels stipulés dans le contrat d'acquisition, ainsi que le traitement comptable qui sera appliqué dans le cas où la condition se réaliserait;
- un bilan condensé qui montre la valeur attribuée à chaque grande catégorie d'actifs et de passifs de l'entreprise acquise;
- la valeur totale attribuée et la valeur attribuée à chaque grande catégorie d'actifs incorporels, en

comptabilisés et, si de tels passifs n'ont pas été comptabilisés du fait que leur juste valeur ne peut être évaluée de façon fiable, la nature du passif en cause, une estimation de leur effet financier et la raison pour laquelle sa juste valeur ne peut être évaluée de façon fiable;

- une description qualitative des facteurs constituant le goodwill comptabilisé, y compris les immobilisations incorporelles qui ne répondaient pas aux critères de comptabilisation séparée, le montant de tout excédent (option d'acquisition à des conditions avantageuses ou goodwill négatif) comptabilisé en résultat et la raison pour laquelle la transaction a donné lieu à un profit;
- la valeur totale du goodwill qui est censée être déductible fiscalement.

IFRS 3 impose de fournir des informations permettant aux utilisateurs des états financiers d'évaluer les effets financiers des ajustements comptabilisés pendant la période de reporting courante correspondant à des regroupements d'entreprises qui ont été effectués pendant la période de reporting courante ou au cours de périodes de reporting antérieures.

IAS 36 impose de fournir les informations qui permettent aux utilisateurs d'évaluer les variations de la valeur comptable du goodwill pendant la période.

distinguant les actifs incorporels amortissables de ceux qui ne le sont pas.

Le chapitre 1581 n'exige pas de telles informations.

Le chapitre 3064 exige également que l'on fournisse des informations concernant les variations de la valeur comptable des écarts d'acquisition, mais pas de façon aussi poussée que IFRS 3.

## IFRS 4, CONTRATS D'ASSURANCE

État de la situation : Le CNC a l'intention de publier un exposé-sondage en même temps que l'IASB dans le cadre de la phase 2 du projet de ce dernier sur les contrats d'assurance.

### Champ d'application

IFRS 4 s'applique aux contrats d'assurance (y compris les traités de réassurance) qu'une entité conclut, ainsi qu'aux traités de réassurance qu'elle détient, et aux instruments financiers qu'elle émet avec un élément de participation discrétionnaire. Elle ne traite pas des autres aspects de la comptabilité des assureurs, tels que la comptabilisation des actifs financiers détenus par les assureurs et les passifs financiers émis par les assureurs, sauf dans le cas des dispositions transitoires ayant trait à une nouvelle désignation des actifs financiers.

IFRS 4 dispense temporairement les assureurs de certaines obligations prévues dans d'autres IFRS. De plus, la norme :

- interdit la comptabilisation des provisions pour risque de catastrophe et pour égalisation;
- exige qu'une entité évalue le caractère suffisant des passifs d'assurance comptabilisés en utilisant les estimations actuelles de flux de trésorerie futurs, et qu'elle comptabilise toute insuffisance en résultat;
- interdit toute compensation entre les passifs d'assurance et les actifs correspondant au titre des cessions en réassurance;
- interdit la présentation des éléments de participation discrétionnaire séparément des passifs et des capitaux propres.

Le chapitre 4211, ENTREPRISES D'ASSURANCES DE PERSONNES — CONSIDÉRATIONS PARTICULIÈRES, la NOTE D'ORIENTATION CONCERNANT LA COMPTABILITÉ NOC-3, «Présentation de l'information financière des compagnies d'assurances incendie, accidents et risques divers», la NOTE D'ORIENTATION CONCERNANT LA COMPTABILITÉ NOC-8, «Informations à fournir sur les provisions techniques des entreprises d'assurances de personnes», ainsi que la NOTE D'ORIENTATION CONCERNANT LA COMPTABILITÉ NOC-9, «Présentation de l'information financière des entreprises d'assurances de personnes», traitent de certains aspects de la comptabilité des entreprises d'assurances de façon plus approfondie que IFRS 4.

## Informations à fournir

IFRS 4 impose de fournir les informations suivantes :

- les informations qui identifient et expliquent les montants générés par les contrats d'assurance figurant dans les états financiers de l'entité;
- les informations qui aident les utilisateurs à comprendre le montant, l'échéance et l'incertitude des flux de trésorerie futurs générés par les contrats d'assurance.

Le chapitre 4211 exige de fournir des informations détaillées sur les placements des entreprises d'assurances de personnes, ainsi que sur la nature et l'importance des opérations de réassurance et de rétrocession. Dans le cas des entreprises d'assurances de personnes constituées en sociétés par actions, le chapitre exige que toutes les informations fournies montrent séparément les parts de bénéfices découlant des contrats avec participation et des contrats sans participation.

## IFRS 5, ACTIFS NON COURANTS DÉTENUS EN VUE DE LA VENTE ET ACTIVITÉS ABANDONNÉES

État de la situation : L'IASB a entrepris un projet visant à modifier la définition d'une activité abandonnée qui serait compatible avec celle d'un secteur opérationnel dans IFRS 8. Le CNC prévoit publier un exposé-sondage environ à la même date que l'IASB et envisagera de permettre l'adoption anticipée des nouvelles dispositions avant 2011.

### Champ d'application

IFRS 5 traite de la comptabilisation des actifs non courants (ou groupes destinés à être cédés) détenus en vue de la vente, ainsi que de la présentation des activités abandonnées et des informations à fournir à leur sujet. Les dispositions en matière d'évaluation ne s'appliquent pas aux actifs couverts par d'autres normes mentionnées.

Le champ d'application du chapitre 3475, SORTIE D'ACTIFS À LONG TERME ET ABANDON D'ACTIVITÉS, est en convergence avec IFRS 5, si ce n'est que le champ d'application du chapitre 3475 fait mention des actifs à long terme non monétaires plutôt que des actifs non courants.

### Actifs détenus en vue de la vente

Les actifs non courants sont classés dans les actifs courants lorsqu'ils sont détenus en vue de la vente. Un actif non courant est considéré comme détenu en vue de la vente si sa valeur comptable sera recouvrée principalement au moyen d'une vente plutôt que par son utilisation continue. Lorsque l'entité conclut une opération de vente aboutissant à une perte de contrôle, mais conserve une participation sans contrôle après la vente, tous les actifs et les passifs de la filiale sont classés comme étant détenus en vue de la vente.

L'actif doit être disponible en vue de la vente immédiate dans son état actuel et sa vente doit être hautement probable — ce qui exige un engagement à vendre de la part de la direction, une commercialisation active à un prix raisonnable et l'attente que la vente sera conclue dans un délai d'un an.

Les actifs destinés à être échangés peuvent être classés comme détenus en vue de la vente lorsque l'échange a une substance commerciale.

Les actifs destinés à être mis au rebut ne sont pas classés comme détenus en vue de la vente.

Les actifs détenus en vue de la vente ne sont plus amortis. Ils sont évalués au montant le plus bas entre leur valeur comptable et leur juste valeur diminuée des coûts de la vente.

Le chapitre 3475 est en convergence avec IFRS 5, si ce n'est que les reclassements dans l'actif à court terme ne sont permis que si l'entreprise a vendu les actifs avant la date de mise au point définitive des états financiers et si le produit de la vente sera réalisé dans l'année qui suit la date de l'arrêté des comptes, ou au cours du cycle d'exploitation si celui-ci excède un an.

Le chapitre 3475 est en convergence avec IFRS 5.

Le chapitre 3475 est en convergence avec IFRS 5.

Le chapitre 3475 est en convergence avec IFRS 5.

## Activités abandonnées

Une activité abandonnée est une composante d'une entité dont celle-ci s'est séparée ou bien qui est classée comme détenue en vue de la vente. Il peut s'agir d'une ligne d'activité ou d'une région géographique principale, ou encore d'une filiale acquise exclusivement en vue de la vente.

Les activités abandonnées sont présentées séparément dans l'état du résultat global et dans le tableau des flux de trésorerie.

Les états du résultat global des périodes antérieures sont retraités afin de séparer les actifs et passifs rattachés aux activités poursuivies et aux activités abandonnées.

La première partie de la définition du chapitre 3475 est en convergence avec IFRS 5. Toutefois, la deuxième partie est moins restrictive, car il est précisé qu'il peut s'agir d'un secteur isolable ou d'un secteur d'exploitation, d'une unité d'exploitation, d'une filiale, d'un groupe d'actifs, ou d'activités n'impliquant pas d'actifs à long terme ou d'autres actifs.

Le chapitre 3475 exige une présentation séparée dans l'état des résultats, mais n'exige pas que soient fournies des informations sur les flux de trésorerie découlant des abandons d'activités. Le chapitre 3475 exige la présentation des bénéfices avant impôts dans le corps même de l'état des résultats, ce que n'impose pas IFRS 5 (sans toutefois l'interdire).

Le chapitre 3475 ne contient pas de disposition semblable.

## Informations à fournir

IFRS 5 impose de fournir les informations suivantes :

- les produits, les charges et le profit avant impôts;
- le profit ou la perte comptabilisé résultant de l'évaluation à la juste valeur diminuée des coûts de la vente;
- une description de l'actif ainsi que des faits et circonstances conduisant à la cession;
- le segment dans lequel l'actif est présenté;
- les flux de trésorerie nets attribuables aux activités d'exploitation, d'investissement et de financement des activités abandonnées, ce que n'impose pas le chapitre 3475.

Le chapitre 3475 exige de fournir les informations suivantes :

- les produits et le gain ou la perte avant impôts;
- le montant du gain ou de la perte sur sortie et le libellé du poste de l'état des résultats dans lequel il a été pris en compte, lorsqu'il n'est pas présenté séparément dans cet état;
- le montant du gain ou de la perte correspondant à une augmentation ou réduction de la valeur comptable en fonction de la juste valeur, et le libellé du poste de l'état des résultats dans lequel il a été pris en compte lorsqu'il n'est pas présenté séparément dans cet état;
- une description de l'actif à long terme, ainsi que les faits et circonstances à l'origine de sa sortie lorsqu'il a été sorti autrement que par vente;
- lorsqu'un actif à long terme est sorti par vente ou classé comme destiné à la vente, le mode et le moment précis de la sortie et, si elle n'est pas présentée séparément dans le corps même du bilan, la valeur comptable des grandes catégories d'actifs et de passifs faisant partie d'un groupe à sortir;
- s'il y a lieu, le secteur auquel se rattache l'actif à long terme en application du chapitre 1701, INFORMATIONS SECTORIELLES.



## IFRS 6, Prospection et évaluation des ressources minérales

État de la situation : L'IASB a entrepris un projet de recherche.

### Champ d'application

IFRS 6 traite de l'information financière à communiquer relativement aux dépenses engagées pour la prospection et l'évaluation de ressources minérales. Elle ne traite pas des phases de mise en valeur ni d'extraction des ressources minérales. Les indications à ce sujet sont à chercher dans le Cadre de référence et dans d'autres normes de l'IASB. Les ressources minérales englobent à la fois les secteurs du pétrole, du gaz et des mines.

IFRS 6 dispense temporairement une entité d'appliquer les paragraphes 11 et 12 d'IAS 8, «Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs» (qui indiquent les sources auxquelles la direction doit se référer pour élaborer une méthode comptable relativement à un élément auquel aucune norme IFRS n'est spécifiquement applicable), aux actifs d'exploration et d'évaluation. De plus, IFRS 6 modifie, par rapport à IAS 36, «Dépréciation d'actifs», les faits et circonstances dans lesquels les actifs d'exploration et d'évaluation doivent être soumis à des tests de dépréciation, mais exige que la dépréciation soit évaluée conformément à la norme IAS 36 une fois que ces faits et circonstances ont été identifiés.

La NOTE D'ORIENTATION CONCERNANT LA COMPTABILITÉ NOC-16, «Pétrole et gaz naturel — capitalisation du coût entier», fournit des précisions sur la comptabilisation des coûts d'exploration et de mise en valeur des sociétés pétrolières et gazières qui ont recours à la méthode de la capitalisation du coût entier. Le chapitre 3063, DÉPRÉCIATION D'ACTIFS À LONG TERME, s'applique aux sociétés pétrolières et gazières qui utilisent la méthode de la capitalisation du coût de la recherche fructueuse.

Le chapitre 3061, IMMOBILISATIONS CORPORELLES, le chapitre 3063, DÉPRÉCIATION D'ACTIFS À LONG TERME, et le CPN-126, «Comptabilisation des frais d'exploration par les entreprises minières», fournissent des indications sur la comptabilisation des frais liés aux biens miniers. La NOTE D'ORIENTATION CONCERNANT LA COMPTABILITÉ NOC-11, «Entreprises en phase de démarrage», fournit des indications concernant à la fois le pétrole, le gaz et les mines.

### Comptabilisation

L'entité est appelée à établir une méthode comptable pour définir les frais qui sont comptabilisés à titre d'actifs d'exploration et d'évaluation. Le principe directeur pour l'élaboration de la méthode comptable est la mesure dans laquelle les frais peuvent être associés à la découverte de ressources minérales spécifiques.

Une entité doit classer les actifs d'exploration et d'évaluation dans les immobilisations corporelles ou incorporelles, selon la nature des actifs acquis.

Dans le cas des biens miniers, le chapitre 3061 permet que les frais d'exploration soient comptabilisés comme actifs lorsque l'entreprise considère que ces frais répondent aux caractéristiques d'une immobilisation corporelle. Le CPN-126 précise qu'il n'est pas interdit à une entreprise de capitaliser des frais d'exploration même si elle n'a pas déterminé objectivement ses réserves minérales.

La NOC-16 prévoit que tous les coûts associés à l'acquisition de biens et aux activités d'exploration et de mise en valeur doivent être capitalisés. Les coûts internes capitalisés doivent être limités aux coûts pouvant être directement liés aux acquisitions et aux

activités d'exploration et de mise en valeur, ce qui exclut les coûts liés à la production (frais d'extraction), les frais indirects du siège social et les autres coûts similaires. Ces considérations sont à rapprocher des exemples donnés dans IFRS 6 de frais qui répondent aux critères des frais d'exploration sur des biens non prouvés dans le secteur du pétrole et du gaz.

Les frais d'exploration et d'évaluation sont compris dans les définitions des biens pétroliers et gaziers et des biens miniers, qui sont des immobilisations corporelles selon le chapitre 3061.

## Évaluation

Les actifs d'exploration et d'évaluation sont évalués au coût.

Après leur comptabilisation, l'entité applique soit le modèle du coût, soit le modèle de la réévaluation (IAS 16, «Immobilisations corporelles», ou IAS 38, «Immobilisations incorporelles») aux actifs.

Une entité classe les actifs d'exploration et d'évaluation en immobilisations corporelles ou incorporelles selon la nature des actifs acquis.

Le chapitre 3061 exige que tous les éléments capitalisés à titre d'immobilisation corporelle, y compris les frais d'exploration et d'évaluation capitalisés, soient évalués initialement au coût.

La réévaluation n'est pas permise.

Les frais d'exploration et d'évaluation sont compris dans les définitions des biens pétroliers et gaziers et des biens miniers, qui sont des immobilisations corporelles selon le chapitre 3061.

## Dépréciation

L'un ou plusieurs des faits ou circonstances qui suivent donnent à penser que la valeur comptable excède le montant recouvrable, et que l'actif devrait être soumis à un test de dépréciation :

- les droits d'exploration ont expiré ou vont expirer;
- aucune dépense d'exploration supplémentaire de nature substantielle n'a été budgétée ou prévue;
- il n'y a pas eu de découverte de quantités de ressources minérales commercialement viables, et l'entité a décidé d'abandonner ses activités d'exploration;
- la valeur comptable de l'actif d'exploration et d'évaluation ne sera vraisemblablement pas recouvrée entièrement par une mise en valeur fructueuse ou par vente.

Lorsque les faits ou circonstances donnent à penser que la valeur comptable excède la valeur recouvrable, l'actif est soumis à un test de dépréciation

Le chapitre 3063 traite du processus suivi pour tester la dépréciation des actifs à long terme et de son application aux frais d'exploration et d'évaluation capitalisés.

La NOC-11 traite de la dépréciation dans le cas des entreprises en phase de démarrage.

La NOC-11 traite du processus suivi pour tester la dépréciation des immobilisations à long terme et fait état des facteurs suivants qui sont pertinents pour déterminer si les frais d'exploration et d'évaluation capitalisés peuvent avoir subi une dépréciation :

- changements défavorables dans les caractéristiques économiques de la propriété ou du projet;
- impossibilité d'accéder au site;
- restrictions de nature environnementale à la mise en valeur;
- impossibilité de créer un mécanisme de distribution efficient;

conformément à IAS 36, «Dépréciation d'actifs», à la seule différence que le test de dépréciation peut porter sur un groupe d'unités génératrices de trésorerie plutôt que sur une seule unité génératrice de trésorerie.

- instabilité politique de la région où la propriété est située.

Selon la NOC-16, le test de dépréciation est mis en œuvre au niveau du centre de coût. Il doit y avoir un centre de coût, et un seul, pour chaque pays dans lequel l'entreprise exerce des activités pétrolières et gazières.

## Informations à fournir

L'entité doit indiquer les méthodes comptables qu'elle a appliquées ainsi que les montants des actifs, des passifs, des produits et des charges, ainsi que des flux de trésorerie d'exploitation et d'investissement provenant de l'exploration et de l'évaluation des ressources minérales.

Le chapitre 3061 ne contient aucune obligation d'information précise pour les biens miniers ou les biens pétroliers et gaziers. La NOC-11 donne des indications pour les entités en phase de démarrage. La NOC-16 exige que les informations suivantes soient fournies lorsque, dans un nouveau centre de coût, l'exercice de la principale activité prévue n'a pas débuté :

- le fait que les activités du centre de coût sont considérées comme étant en phase de préproduction;
- le fait que tous les coûts, déduction faite des produits, ont été capitalisés;
- les principales incertitudes associées au recouvrement des coûts;
- pour chaque centre de coût, le montant cumulatif des coûts nets au titre des biens non prouvés, des biens prouvés et des autres coûts.

## IFRS 7, INSTRUMENTS FINANCIERS : INFORMATIONS À FOURNIR

État de la situation : L'IASB a entrepris un projet visant l'élaboration d'obligations d'information améliorées sur la liquidité et la juste valeur marchande.

### Champ d'application

IFRS 7 s'applique aux mêmes éléments que le chapitre 3862, y compris les obligations au titre des régimes de retraite à prestations déterminées, mais non aux obligations découlant de contrats d'assurance, celles-ci étant visées par IFRS 4, «Contrats d'assurance».

Le chapitre 3862, INSTRUMENTS FINANCIERS – INFORMATIONS À FOURNIR, et le chapitre 3861, INSTRUMENTS FINANCIERS – INFORMATIONS À FOURNIR ET PRÉSENTATION, sont en convergence avec IFRS 7, à ceci près que leur champ d'application englobe les contrats d'assurance. En ce qui concerne les contrats d'assurance, on a le choix entre appliquer le chapitre 3862 et le chapitre 3861. Dans un cas comme dans l'autre, la NOTE D'ORIENTATION CONCERNANT LA COMPTABILITÉ NOC-8, «Informations à fournir sur les provisions techniques des entreprises d'assurances de personnes», s'applique.

Les chapitres 3861 et 3862 ne s'appliquent pas aux obligations au titre des régimes de retraite à prestations déterminées.

Le chapitre 3862 est en convergence avec IFRS 7, à ceci près que la définition des instruments financiers donnée par IFRS 7 englobe les contrats qui seront ou pourront être réglés en instruments de capitaux propres de l'entité elle-même et qui sont des instruments non dérivés pour lesquels l'entité est tenue ou pourrait être tenue de recevoir un nombre variable d'instruments de capitaux propres de l'entité elle-même ou des instruments dérivés qui seront ou pourront être réglés autrement que par l'échange d'un montant fixé de trésorerie ou d'un autre actif financier contre un nombre fixé d'instruments de capitaux propres de l'entité elle-même. À cette fin, les instruments de capitaux propres n'incluent pas les instruments constituant eux-mêmes des contrats de réception ou de livraison future d'instruments de capitaux propres de l'entité elle-même.

### Importance des instruments financiers

En ce qui concerne les éléments présentés dans les états financiers, IFRS 7 impose la fourniture d'informations détaillées sur l'importance des instruments financiers au regard de la situation et de la performance financières de

Le chapitre 3862 est en convergence avec IFRS 7.

l'entité.

En ce qui concerne les passifs financiers et les prêts et créances désignés comme étant à la juste valeur, IFRS 7 oblige à indiquer le montant de toute variation de juste valeur attribuable à un changement du risque de crédit, ainsi que la méthode utilisée pour déterminer cette variation. Si l'entité estime que le montant ainsi obtenu ne représente pas fidèlement la variation de la juste valeur de l'actif ou du passif imputable aux changements du risque de crédit, elle doit préciser les raisons et tous les facteurs qui l'ont fait aboutir à cette conclusion. À propos des prêts et créances, IFRS 7 oblige à indiquer le montant de l'exposition maximum au risque de crédit ainsi que la mesure dans laquelle ce risque est compensé par un instrument dérivé ou autre.

En ce qui concerne les actifs transférés qui toutefois ne remplissent pas les conditions de décomptabilisation, IFRS 7 oblige à indiquer la nature et la valeur comptable de ces actifs ainsi que la nature des risques et avantages attachés à la propriété de ces actifs et auxquels l'entité reste exposée.

En ce qui concerne les actifs donnés en garantie, IFRS 7 oblige à indiquer la valeur comptable de l'actif financier donné en garantie ainsi que les termes et conditions de la mise en garantie. Lorsqu'une entité détient un bien reçu en garantie, elle doit notamment en indiquer la juste valeur, qu'elle détienne toujours le bien en question ou qu'elle l'ait vendu ou redonné en garantie, et elle doit préciser si elle est tenue de le restituer.

Lorsque, au cours de l'exercice, le principal, les intérêts, le fonds d'amortissement ou les dispositions de rachat d'un emprunt ont fait l'objet d'un défaut de paiement, IFRS 7 oblige à fournir des informations sur toute réparation ou renégociation des termes de l'emprunt qui aurait eu lieu avant la date d'«autorisation de publication» des états financiers.

IFRS 7 exige une description de chaque type de couverture, de la nature des risques couverts et des instruments financiers désignés comme instruments de couverture.

Le chapitre 3862 est en convergence avec IFRS 7 en ce qui concerne les passifs financiers et les prêts et créances classés comme détenus à des fins de transaction.

Les critères de décomptabilisation aux fins du chapitre 3862 sont précisés par la NOTE D'ORIENTATION CONCERNANT LA COMPTABILITÉ NOC-12, «Cessions de créances». Il s'agit fondamentalement de la mise hors d'atteinte par voie juridique et de l'abandon du contrôle. Comme il n'est pas prévu de décomptabilisation partielle, il peut arriver que l'entité n'ait pas, selon le Manuel, à fournir d'informations sur certains actifs visés par IFRS 7. En dehors de ce cas, les obligations d'information prévues par le chapitre 3862 sont similaires.

Le chapitre 3862 est en convergence avec IFRS 7, si ce n'est qu'à la différence d'IFRS 7, il n'exige pas que, lorsque le cessionnaire a le droit de vendre ou de nantir à nouveau l'actif financier donné en garantie, le cédant reclasse dans son bilan l'actif en question. Ainsi, selon les PCGR canadiens, l'existence d'une telle situation n'est pas indiquée.

Le chapitre 3862 est en convergence avec IFRS 7 en ce qui concerne le traitement des défaillances, à une exception près : les réparations ou les renégociations des termes de l'emprunt sur lesquelles il est exigé de fournir des informations se limitent à celles qui sont intervenues avant la date d'«achèvement» des états financiers.

Sur les opérations de couverture, le chapitre 3865, COUVERTURES, impose la fourniture d'informations plus détaillées que ne le fait IFRS 7, notamment :

- une description, pour chaque catégorie de couverture, de la politique de gestion des risques de l'entité, y compris les objectifs et stratégies

Même lorsque l'entité ne comptabilise pas ses actifs ou passifs financiers à la juste valeur, IFRS 7 oblige à indiquer leur juste valeur dès que celle-ci peut faire l'objet d'une évaluation fiable.

- sous-tendant la détention de dérivés ou d'actifs et passifs financiers non dérivés dans le contexte du mode de gestion globale des risques adopté par l'entité;
- une description du ou des postes des états financiers où sont présentés les gains et les pertes;
- le montant net estimatif des gains et des pertes existants présentés dans le cumul des autres éléments du résultat étendu dont on prévoit le reclassement dans le résultat net au cours des 12 prochains mois.

Le chapitre 3862 reflète les différences qui existent entre les IFRS et les PCGR canadiens en ce qui concerne le critère permettant de déterminer s'il convient d'évaluer un instrument financier au coût plutôt qu'à la juste valeur. (Dans les IFRS, le critère consiste à déterminer s'il existe ou non un prix coté sur un marché actif, à savoir s'il est possible d'évaluer à la juste valeur de façon fiable. Le critère du chapitre 3855, INSTRUMENTS FINANCIERS — COMPTABILISATION ET ÉVALUATION, s'appuie sur l'existence d'un prix coté sur un marché actif dans le cas des instruments de capitaux propres, et sur la possibilité d'évaluer de façon fiable à la juste valeur dans le cas de dérivés liés à des instruments de capitaux propres d'une autre entité et devant être réglés par la remise de tels instruments.) Le chapitre 3862 reflète également les différences qui existent entre les IFRS et les PCGR canadiens en ce qui concerne les opérations entre apparentés, en n'obligeant pas l'entité à indiquer la juste valeur de certains instruments financiers transférés ou constitués dans le cadre d'une opération entre apparentés.

Les entités admissibles à un traitement différentiel sont dispensées d'indiquer la juste valeur de certains actifs et passifs financiers dont la juste valeur ne peut être déterminée facilement.

## Informations à fournir sur les risques

La norme IFRS 7 oblige à indiquer la nature et l'ampleur des risques découlant des instruments financiers auxquels elle est exposée à la fin de la période de reporting. Les informations à fournir sont de deux types : des informations qualitatives, notamment une description des objectifs, de la politique et des procédures de gestion du risque adoptés par la direction, et des informations quantitatives, notamment sur le montant de l'exposition au risque, selon les informations fournies, en interne, aux principaux dirigeants de l'entité.

Le chapitre 3862 est en convergence avec IFRS 7, si ce n'est que le chapitre 3862 n'oblige pas les entreprises sans obligation publique de rendre des comptes à fournir les informations requises sur le risque de marché.

### Informations à fournir – contrats d'assurance

IFRS 7 ne couvre pas les contrats d'assurance et IFRS 4 n'est pas en convergence avec le chapitre 3861.

Les dispositions du chapitre 3861 visant les informations à fournir sur les contrats d'assurance resteront en vigueur pour les entreprises qui souhaitent appliquer ce chapitre après l'entrée en vigueur du chapitre 3863, INSTRUMENTS FINANCIERS – PRÉSENTATION. Le chapitre 3861 n'est pas en convergence avec IFRS 7.

## IFRS 8, SECTEURS OPÉRATIONNELS

État de la situation : Rien de nouveau.

### Champ d'application

IFRS 8 ne s'applique qu'aux entités cotées ou en instance de cotation.

Le chapitre 1701, INFORMATIONS SECTORIELLES, s'applique aux entités cotées (ou en instance de cotation), aux coopératives commerciales, aux institutions de dépôt et aux entreprises d'assurances de personnes.

### Définition des secteurs

Les secteurs sont définis par la «sectorisation organisationnelle», qui correspond à la façon dont la direction organise les différents secteurs à l'intérieur de l'entreprise aux fins de la prise de décisions touchant l'exploitation et de l'évaluation de la performance.

Le chapitre 1701 est en convergence avec IFRS 8.

### Conventions comptables sectorielles

Les entreprises doivent présenter les informations sectorielles selon les mêmes modalités que celles qui régissent l'information destinée au principal responsable de l'exploitation aux fins de la prise de décision, décrire les modalités en question et fournir un rapprochement avec le résultat consolidé avant impôts et activités abandonnées.

Le chapitre 1701 est en convergence avec IFRS 8, à ceci près qu'il exige un rapprochement avec les éléments extraordinaires, alors que les IFRS ne reconnaissent pas d'éléments extraordinaires.

### Produits, charges, actifs et passifs sectoriels

La détermination du résultat sectoriel et des actifs sectoriels obéit aux mêmes modalités que celles qui régissent l'information destinée au principal responsable de l'exploitation aux fins de la prise de décision.

Le chapitre 1701 est en convergence avec IFRS 8, si ce n'est qu'IFRS 8 exige que soient indiqués les passifs sectoriels. Le chapitre 1701 ne formule pas une telle exigence, même s'il n'empêche pas la fourniture d'une telle information.



## Informations sur les principaux clients

IFRS 8 oblige à indiquer le degré de dépendance de l'entité envers ses principaux clients, c'est-à-dire ceux qui comptent pour 10 % ou plus du montant total des produits. Le montant total des produits attribuables à chacun de ces clients ainsi que le ou les secteurs concernés doivent également être indiqués.

Le chapitre 1701 est en convergence avec IFRS 8.

## Secteurs intégrés verticalement

IFRS 8 exige que les secteurs intégrés verticalement fassent chacun l'objet d'une présentation distincte s'ils sont gérés indépendamment les uns des autres.

Le chapitre 1701 est en convergence avec IFRS 8.

## Informations sectorielles

IFRS 8 oblige à fournir pour chaque segment les informations suivantes : intérêts créditeurs, intérêts débiteurs, éléments inhabituels et charge ou économie d'impôts.

Le chapitre 1701 est en convergence avec IFRS 8, à une exigence près : il exige la mention, en outre, des éléments extraordinaires.

## Normes canadiennes pour lesquelles il n'existe pas de normes IFRS correspondantes

Un certain nombre de sources de principes comptables généralement reconnus (PCGR) du Canada n'ont pas d'équivalent dans les normes IFRS. On trouvera ci-après un résumé des chapitres et des notes d'orientation concernant la comptabilité du Manuel de l'ICCA – Comptabilité pour lesquels il n'existe pas d'obligations correspondantes dans les normes IFRS. Il existe aussi d'autres sources premières de PCGR, dont les abrégés des délibérations du Comité sur les problèmes nouveaux (les Abrégés du CPN), les documents «Historique et fondement des conclusions» et les guides d'application autorisés par le CNC, qui définissent des aspects supplémentaires des PCGR canadiens non couverts dans les normes IFRS. Le présent document n'en traite pas. Toutefois, la table de concordance au début de la comparaison fait mention des abrégés du CPN qui concernent des sujets traités dans des normes IFRS particulières.

Dans le cas des entreprises ayant une obligation publique de rendre des comptes, le CNC a l'intention d'éliminer toutes les normes en convergence avec les IFRS au moment du basculement. Les IFRS, telles que publiées par l'IASB, constitueront les PCGR canadiens applicables aux entreprises ayant une obligation publique de rendre des comptes.

En ce qui concerne les entreprises à capital fermé, une version modifiée des PCGR canadiens actuels s'appliquera. La stratégie visant les organismes sans but lucratif est toujours en cours d'évaluation.

## CHAPITRE 1300, INFORMATION DIFFÉRENTIELLE

**État de la situation : L'IASB a publié un exposé-sondage proposant une IFRS pour les petites et moyennes entités (PME). Le CNC a pour sa part mis sur pied un comité consultatif chargé d'élaborer des normes canadiennes d'information financière applicables aux entreprises à capital fermé qui s'appuieront sur les PCGR canadiens actuels.**

Le chapitre 1300 définit les principes à la base de l'application de traitements différentiels par certaines entreprises à but lucratif dans leurs états financiers établis conformément aux principes comptables généralement reconnus. Les principaux points sont les suivants :

- une entreprise à but lucratif est une entreprise admissible aux fins de l'application des traitements différentiels lorsqu'elle n'a pas d'obligation publique de rendre des comptes et que ses propriétaires (ayant droit de vote ou non) y consentent unanimement;
- une entreprise admissible doit choisir, parmi les traitements différentiels prévus dans une norme, une note d'orientation ou un abrégé des délibérations du Comité sur les problèmes nouveaux, ceux qu'elle appliquera aux fins de l'établissement de ses états financiers;

Il n'existe pas de norme IFRS correspondante. Toutefois, l'IASB entreprend actuellement un projet portant sur la comptabilité des PME.

- le choix des traitements différentiels détermine les règles selon lesquelles sont établis les états financiers d'une entreprise admissible dans le cadre des principes comptables généralement reconnus et doit être approuvé par écrit par tous les propriétaires avant la date de la mise au point définitive des états financiers;
- lorsqu'une entreprise admissible applique des traitements différentiels, elle doit mentionner dans la note sur ses principales conventions comptables le fait que ses états financiers ont été établis en conformité avec les exigences en matière d'information différentielle, et indiquer, dans les états financiers, les traitements différentiels qu'elle a appliqués.

## CHAPITRE 1625, RÉÉVALUATION INTÉGRALE DES ACTIFS ET DES PASSIFS

État de la situation : Rien de nouveau.

Le chapitre 1625 établit des normes concernant la réévaluation intégrale des actifs et des passifs. Les principaux points sont les suivants :

- les réévaluations sont interdites à moins que l'une ou l'autre des conditions suivantes soit remplie :
  - la totalité ou la quasi-totalité des titres de participation de l'entreprise ont été acquis, dans le cadre d'une ou de plusieurs opérations conclues entre des parties non apparentées, par un acquéreur qui prend ainsi le contrôle de l'entreprise;
  - l'entreprise a fait l'objet d'une réorganisation financière à la suite de laquelle le contrôle de l'entreprise a changé de main.

Dans l'un ou l'autre cas, les nouvelles valeurs comptables doivent être raisonnablement déterminables.

- Lorsque les conditions nécessaires pour une réévaluation intégrale sont remplies par suite d'une réorganisation financière, il faut procéder à une réévaluation des actifs et des passifs. La réévaluation est toutefois facultative lorsque les

Il n'existe pas de norme IFRS correspondante qui traite expressément de ce sujet.

conditions sont remplies par suite de l'acquisition d'une entreprise.

## CHAPITRE 1800, ENTREPRISE PERSONNELLE

État de la situation : Rien de nouveau.

Le chapitre 1800 établit des normes d'information à l'intention des entreprises qui n'ont pas de personnalité distincte de celle de son propriétaire. Les principaux points du chapitre sont les suivants :

- obligations d'information :
  - la raison sociale de l'entreprise et le nom du propriétaire;
  - le fait que l'entreprise n'est pas constituée en société par actions et que les états financiers ne font pas voir la totalité des biens, dettes, produits et charges du propriétaire;
  - les informations sur la rémunération, les intérêts ou les autres éléments semblables qui reviennent au propriétaire;
  - un relevé détaillé de la variation du capital du propriétaire.

Les états financiers d'une entreprise dont le bénéfice est imposé entre les mains du propriétaire ne doivent pas comporter de charge d'impôts.

Il n'existe pas de norme IFRS correspondante.

## CHAPITRE 3805, CRÉDITS D'IMPÔT À L'INVESTISSEMENT

État de la situation : [Rien de nouveau.](#)

Le chapitre 3805 définit les règles de comptabilisation des crédits d'impôt à l'investissement — une forme d'aide gouvernementale axée sur des dépenses admissibles prévues dans la législation fiscale. Ces crédits viennent diminuer l'impôt exigible ou sont consentis par d'autres moyens. Les principaux points sont les suivants :

- les crédits d'impôt à l'investissement sont comptabilisés selon la méthode de la réduction du coût (c'est-à-dire comme les subventions gouvernementales) et sont passés dans les résultats en même temps que les dépenses correspondantes — en étant soit portés en diminution des dépenses auxquelles ils correspondent, soit présentés à titre de crédits reportés et virés graduellement au résultat au fur et à mesure que les dépenses correspondantes sont passées en charges;
- les crédits d'impôt à l'investissement sont comptabilisés lorsque l'entreprise a engagé les dépenses admissibles, à condition que l'on soit raisonnablement certain que les crédits se matérialiseront.

Il n'existe pas de norme IFRS correspondante.

## CHAPITRE 3841, DÉPENDANCE ÉCONOMIQUE

État de la situation : [Rien de nouveau.](#)

Le chapitre 3841 exige que soit mentionnée et expliquée une dépendance économique lorsque la poursuite de l'exploitation de l'entreprise qui publie les états financiers dépend d'un volume important d'activités avec une autre partie.

Il n'existe pas de norme IFRS correspondante.

## CHAPITRE 4250, INFORMATIONS FINANCIÈRES PROSPECTIVES

État de la situation : **Rien de nouveau.**

Le chapitre 4250 définit des normes d'évaluation, de présentation et d'information concernant les informations financières prospectives lorsque de telles informations sont présentées à l'intention d'utilisateurs externes sous la forme d'états financiers à vocation générale ou sous une forme spéciale résultant d'une entente entre les parties en cause. Les principaux points sont les suivants :

- utilisation d'hypothèses qui sont appropriées à la situation;
- la période future ne doit pas dépasser le point au-delà duquel les informations ne peuvent plus faire l'objet d'estimations raisonnables;
- utilisation des conventions comptables que l'entité prévoit suivre pour la présentation des états financiers historiques de la période couverte, sauf s'il en a été convenu autrement dans le cas d'informations financières prospectives à vocation spéciale;
- la présentation d'au moins un état des résultats;
- les informations à fournir :
  - avertissement indiquant que les résultats réels pour la période couverte peuvent être différents des informations prospectives;
  - le fait que les informations constituent des prévisions ou des projections;
  - la date des hypothèses sous-jacentes, la mesure dans laquelle des résultats financiers réels ont été incorporés aux informations et le fait que l'entité entend ou non mettre à jour les informations;
  - les hypothèses importantes;
  - les modifications de conventions comptables;
  - l'identité des utilisateurs prévus, la fin à laquelle les informations ont été préparées et un avertissement précisant que les informations risquent de ne pas convenir à d'autres fins.

Il n'existe pas de norme IFRS correspondante.



## CHAPITRES DE LA SÉRIE 4400, ORGANISMES SANS BUT LUCRATIF

État de la situation : **Le CNC réfléchit sur la stratégie à adopter à l'égard des organismes sans but lucratif.**

Sept chapitres du Manuel s'appliquent uniquement aux organismes sans but lucratif (OSBL). Tous les autres chapitres du Manuel s'appliquent également aux organismes sans but lucratif, sauf indication contraire.

### Chapitre 4400, PRÉSENTATION DES ÉTATS FINANCIERS DES ORGANISMES SANS BUT LUCRATIF

Le chapitre 4400 définit des normes concernant la présentation des états financiers des OSBL ainsi que les informations à fournir dans ces états. Il intègre le concept de la comptabilité par fonds, et prescrit un mode de présentation des virements interfonds. Le chapitre 4400 définit le solde «résiduel» du bilan comme représentant les «actifs nets» plutôt que des capitaux propres. Les ressources grevées d'affectations d'origine externe sont présentées comme des «apports reportés» dans le bilan, en dehors des actifs nets.

### Chapitre 4410, APPORTS — CONSTATATION DES PRODUITS

Le chapitre 4410 définit les normes de constatation, de mesure, de présentation et d'information concernant les apports reçus par les OSBL, ainsi que les produits financiers connexes. Les OSBL sont tenus d'appliquer soit la méthode du report, soit la méthode de la comptabilité par fonds affectés pour la comptabilisation des apports. Les dispositions concernant la méthode de la comptabilité par fonds affectés indiquent le traitement comptable qu'il convient d'appliquer aux fonds affectés, aux fonds d'administration générale et aux fonds de dotation.

Le chapitre 4410 exige que tous les OSBL évaluent les apports à leur juste valeur. Elle permet aux entreprises de décider de constater les apports reçus sous forme de fournitures et de services.

### Chapitre 4420, APPORTS À RECEVOIR

Le chapitre 4420 définit des normes de comptabilisation et d'information concernant les

Les normes IFRS ne traitent pas expressément des organismes sans but lucratif.

Selon IAS 16, «Immobilisations corporelles», dans le cas d'opérations non monétaires, il n'est pas permis aux organisations de décider de constater ou non une opération.

La difficulté à déterminer si une organisation peut exercer ou exercera un contrôle sur l'accès aux

apports à recevoir par les OSBL, y compris les promesses d'apports et les legs.

Les OSBL sont tenus de comptabiliser les apports à recevoir lorsque le montant à recevoir peut faire l'objet d'une estimation raisonnable et que son recouvrement est raisonnablement assuré. Ils doivent indiquer le montant des promesses d'apports et des legs constatés à titre d'actifs, et le montant constaté à titre de produits.

#### Chapitre 4430, IMMOBILISATIONS DÉTENUES PAR LES ORGANISMES SANS BUT LUCRATIF

Le chapitre 4430 établit des normes de comptabilisation, d'évaluation, de présentation et d'information concernant les immobilisations des OSBL.

Les petits OSBL peuvent limiter l'application du chapitre 4430 à certaines informations exigées au sujet des immobilisations si la moyenne du total des produits annuels constatés dans l'état des résultats pour l'exercice considéré et l'exercice précédent est inférieure à 500 000 \$.

#### Chapitre 4440, COLLECTIONS DÉTENUES PAR LES ORGANISMES SANS BUT LUCRATIF

Le chapitre 4440 définit des normes concernant les informations à fournir au sujet des collections d'œuvres d'art, de trésors historiques et d'éléments semblables détenues par des OSBL. Les collections sont exclues du champ d'application du chapitre 4430. L'inscription des collections à l'actif du bilan n'est pas interdite, mais n'est pas exigée. Les OSBL sont tenus de fournir une description de la collection, d'indiquer les conventions comptables adoptées et de présenter certaines informations concernant les changements survenus dans la collection.

#### Chapitre 4450, PRÉSENTATION DES ENTITÉS CONTRÔLÉES ET APPARENTÉES DANS LES ÉTATS FINANCIERS DES ORGANISMES SANS BUT LUCRATIF

Le chapitre 4450 définit les normes de présentation et d'information concernant les entités contrôlées, sous contrôle conjoint et sous influence notable, ainsi que les autres entités apparentées, dans les états financiers des OSBL. Le chapitre 4450 permet aux OSBL soit de

avantages rattachés à une promesse d'apports pourrait faire en sorte que l'opération ne réponde pas à la définition d'un actif selon les normes IFRS.

Les normes IFRS ne prévoient aucune exclusion du champ d'application d'une norme en fonction d'un seuil chiffré et, partant, ne permettent pas de ne pas comptabiliser des actifs.

IAS 16, «Immobilisations corporelles», impose de comptabiliser de tels actifs à titre d'immobilisations.

Les normes IFRS imposent la consolidation dans la mesure où un contrôle existe.

consolider un autre OSBL contrôlé, ou de fournir des informations prescrites à son sujet. Lorsqu'un OSBL contrôle une entreprise à but lucratif, il peut soit consolider l'entreprise, soit la comptabiliser sa participation à la valeur de consolidation en fournissant les informations prescrites.

**Chapitre 4460, PRÉSENTATION DE  
L'INFORMATION SUR LES OPÉRATIONS  
ENTRE APPARENTÉS DANS LES ÉTATS  
FINANCIERS DES ORGANISMES SANS BUT  
LUCRATIF**

Les obligations imposées par le chapitre 4460 sont pour l'essentiel les mêmes que les obligations d'information du chapitre 3840, OPÉRATIONS ENTRE APPARENTÉS, si ce n'est que le chapitre 4460 fait intervenir la notion d'«intérêt économique» dans la détermination de l'existence ou non de relations entre apparentés.

L'application de la norme IAS 24, «Information relative aux parties liées», aboutirait vraisemblablement au même résultat que l'application du chapitre 4460.

## NOTE D'ORIENTATION CONCERNANT LA COMPTABILITÉ NOC-7, LE RAPPORT DE LA DIRECTION

État de la situation : **Rien de nouveau.**

La NOC-7 donne des indications sur le contenu minimal d'un rapport de la direction dans lequel celle-ci reconnaît sa responsabilité à l'égard de l'information financière.

Il n'existe pas de norme IFRS correspondante.

## NOTE D'ORIENTATION CONCERNANT LA COMPTABILITÉ NOC-18, SOCIÉTÉS DE PLACEMENT

État de la situation : **Rien de nouveau.**

La NOC-18 fournit des indications sur les critères permettant de déterminer si une entreprise est une société de placement, sur l'évaluation par une société de placement de ses placements, et sur les circonstances dans lesquelles la société mère d'une société de placement, ou l'investisseur qui exerce une influence notable sur une société de placement, doit comptabiliser les placements de la société de placement d'une manière conforme au traitement comptable appliqué par cette dernière. Les principaux points sont les suivants :

- une société de placement évalue tous ses placements à la juste valeur, les variations de la juste valeur des placements étant prises en compte dans la détermination du résultat net de la période au cours de laquelle elles sont survenues;
- la société mère d'une société de placement, ou l'investisseur qui exerce une influence notable sur une telle société, comptabilise les placements de la société de placement à la juste valeur seulement si la société de placement est une entité juridique distincte dont la principale activité économique consiste à effectuer des placements ou si elle est une entité dont les titres constituent une catégorie de titres distincte émise par une société d'investissement à capital variable.

La NOC-18 prescrit également certaines informations à fournir.

Les IFRS ne prévoient aucune dérogation à l'obligation de consolidation des placements d'une société de placement.

En ayant recours à l'option de la juste valeur permise dans la norme IAS 39 (voir ci-dessus), on pourrait aboutir à la même évaluation. La norme IAS 27, «États financiers consolidés et individuels», permet à un investisseur d'évaluer ses investissements dans des sociétés associées au coût ou conformément à la norme IAS 39, «Instruments financiers : comptabilisation et évaluation». Les normes IFRS ne traitent pas des questions de comptabilisation concernant la société mère ou l'investisseur qui exerce une influence notable.

## NOTE D'ORIENTATION CONCERNANT LA COMPTABILITÉ NOC-19, ENTITÉS ASSUJETTES À LA RÉGLEMENTATION DES TARIFS – INFORMATIONS À FOURNIR

État de la situation : [Rien de nouveau.](#)

Les obligations d'information prévues par la NOC-19 visent à faire en sorte que les utilisateurs des états financiers d'entités dont les tarifs sont réglementés disposent d'une meilleure information sur l'existence, la nature et les effets de toute forme de réglementation des tarifs. Les informations à fournir se divisent en deux catégories :

- Des informations générales facilitant la compréhension de la nature et des effets économiques de la réglementation des tarifs, c'est-à-dire, notamment, une description de la nature et de l'étendue des activités à tarifs réglementés, l'identité de l'autorité de tarification, le type de réglementation qui s'applique et le processus d'approbation des tarifs de l'entité. Ces informations sont exigées même lorsque la réglementation des tarifs n'a pas eu d'incidence sur le traitement comptable des opérations et des faits.
- Des informations supplémentaires dans les cas où la réglementation des tarifs a amené l'entité à appliquer à une opération ou à un fait un traitement comptable différent de celui qu'elle aurait adopté en l'absence de réglementation des tarifs. Il s'agit notamment de préciser les éléments particuliers des états financiers qui sont touchés, la façon dont ils ont été reflétés dans les états financiers ainsi que de la façon dont ils auraient été reflétés en l'absence de réglementation des tarifs. Des précisions supplémentaires sont exigées lorsqu'un actif ou un passif distinct est constaté uniquement en raison des effets de la réglementation des tarifs.

La NOC-19 ne traite pas des questions de constatation et d'évaluation associées à la comptabilité des activités à tarifs réglementés, et elle s'applique quelles que soient les méthodes (conventions) comptables retenues par une entité relativement à ses activités à tarifs réglementés.

Comme les IFRS ne traitent pas spécifiquement des activités à tarifs réglementés, elles ne prévoient pas d'obligations d'information correspondantes.