

# INFO normes



LE PASSAGE  
aux normes internationales  
d'information financière



ON PEUT  
VOUS AIDER

## À ÉCONOMISER SUR VOS FRAIS BANCAIRES

En collaboration avec l'Ordre des CGA du Québec. La Banque Nationale a mis au point un programme financier adapté à vos besoins.

Vous réaliserez des économies appréciables dont :

- **des transactions illimitées sur votre compte;**
- **des réductions de taux sur diverses solutions de financement<sup>1</sup>.**

[www.bnc.ca/professionnels/cga](http://www.bnc.ca/professionnels/cga)

1 888 TELNAT-1 (1 888 835-6281)



<sup>1</sup> L'octroi des solutions de financement offertes dans le cadre du programme financier pour professionnels est assujéti à l'approbation de crédit de la Banque Nationale.

Le passage aux normes internationales d'information financière



## Auteure : Mme Danièle Pérusse, CGA, M. Sc.

Danièle Pérusse, CGA, M. Sc., est chargée de formation en comptabilité à HEC Montréal. Détentrice d'une maîtrise en sciences comptables de l'Université du Québec à Montréal, elle enseigne depuis plusieurs années la comptabilité financière aux étudiants des programmes de maîtrise, de baccalauréat et de certificat ainsi qu'au bachotage CGA. Elle collabore régulièrement avec CGA-Canada ainsi qu'avec l'Ordre des CGA du Québec à différents mandats liés à la formation des étudiants et des membres. Avant de rejoindre les rangs de HEC Montréal, madame Pérusse a occupé les postes de directrice des services aux membres et de vice-présidente au développement des compétences à l'Ordre des CGA du Québec, après avoir travaillé pendant plusieurs années dans un cabinet comptable de Montréal.

## Avertissement au lecteur

Le sujet proposé dans cette nouvelle édition d'Info-normes présente sommairement les informations disponibles sur le sujet au 10 août 2008. Le dossier de la normalisation au Canada évoluant à un rythme rapide, le lecteur prendra en considération le fait que certains renseignements communiqués dans cet Info-normes pourraient avoir été modifiés après cette date.

Pour ces raisons, le contenu de cet ouvrage ne doit pas être utilisé comme substitut à des conseils professionnels ni en faisant abstraction du contenu intégral des IFRS. Ce document a été préparé avec soin, cependant l'Ordre des CGA du Québec n'accepte aucune responsabilité légale relativement à son contenu ou aux conséquences pouvant résulter de son usage.

# Table des matières

<b>Introduction</b> .....	<b>4</b>
<b>Chapitre 1</b>	
Le positionnement des normes canadiennes : pourquoi les IFRS ? .....	5
<b>Chapitre 2</b>	
Le passage aux normes internationales; sociétés concernées et dates à retenir .....	7
<b>Chapitre 3</b>	
Les normes internationales de présentation de l'information financière, différences avec les normes canadiennes actuelles .....	<b>9</b>
3.1 La structure et le contenu du référentiel international .....	9
3.2 Le cadre et la norme de présentation des états financiers .....	10
Le cadre .....	10
L'IAS 1 – présentation des états financiers .....	12
3.3 La présentation du bilan et de certains postes particuliers .....	14
Dispositions générales prévues pour la présentation du bilan .....	14
La présentation des éléments d'actifs .....	14
La présentation des éléments de passifs .....	19
La présentation des éléments de capitaux propres .....	22
Autres particularités des normes internationales qui auront un impact sur la présentation de certains postes du bilan .....	23
3.4 La présentation des résultats, des variations des capitaux propres et des flux de trésorerie .....	23
Dispositions générales pour la présentation du résultat et du résultat étendu .....	23
Dispositions générales pour la présentation des variations des capitaux propres .....	28
Dispositions générales pour la présentation du tableau des flux de trésorerie .....	30
<b>Chapitre 4</b>	
Stratégie de mise en œuvre des IFRS .....	<b>31</b>
<b>Chapitre 5</b>	
La présentation de l'information financière des entités sans obligation publique de rendre des comptes .....	<b>35</b>
<b>Conclusion</b> .....	<b>37</b>
<b>Annexe : concordance entre les IFRS et les PCGR canadiens</b> .....	<b>39</b>
<b>Bibliographie</b> .....	<b>43</b>

## Introduction

En janvier 2006, le Conseil des normes comptables (CNC) de l'Institut canadien des comptables agréés (ICCA) a adopté un plan stratégique visant le positionnement mondial des normes comptables canadiennes. Cette nouvelle orientation des normes canadiennes aura des conséquences autant sur les sociétés ayant une obligation publique de rendre des comptes que sur les autres entités. Ainsi, les normes comptables de présentation et d'audit de l'information financière subiront d'importantes modifications au cours des prochaines années.

En ce qui a trait à l'information publiée par les entreprises ayant une obligation publique de rendre des comptes, le plan stratégique du CNC prévoit le passage aux normes internationales d'information financière, les IFRS (*International Financial Reporting Standards*), publiées par l'*International Accounting Standards Board* (IASB). Ces normes deviendront, à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2011, les normes reconnues pour la publication de l'information financière des sociétés ouvertes au Canada.

En adoptant cette nouvelle orientation des normes canadiennes, le CNC choisit de délaissier sa stratégie d'harmonisation avec les PCGR américains (Principes comptables généralement reconnus), lesquels reposent davantage sur des règles que sur des principes. De l'avis du CNC, contrairement aux sociétés américaines, la grande majorité des sociétés ouvertes canadiennes sont des sociétés à faible capitalisation pour qui l'application de normes inspirées de l'« héritage normatif » américain s'avère coûteuse et souvent de peu d'intérêt.

Fondées sur un cadre conceptuel en grande partie identique au cadre conceptuel canadien, les IFRS sont assez semblables aux normes canadiennes. Sur le plan du style et de la forme, de même qu'au point de vue des sujets traités et des conclusions formulées, les IFRS présentent également de grandes ressemblances avec les normes canadiennes. Toutefois, c'est au niveau des détails qu'on constate le plus grand nombre de changements qui pourront avoir un impact considérable sur la présentation et la mesure de l'information financière des sociétés canadiennes qui seront appelées à s'appuyer sur les IFRS.

Le présent document propose un survol des principaux changements que produira l'adoption du référentiel international sur la présentation de l'information financière des sociétés publiques canadiennes, de même qu'un bref aperçu des projets actuellement en cours pour la publication de l'information financière des autres entités (sociétés privées et à but non lucratif).

Nous avons voulu, dans ce document, présenter les changements majeurs qui auront des répercussions sur un très grand nombre d'entreprises. Nous avons donc choisi de limiter l'étendue de nos comparaisons aux aspects les plus courants de la présentation de l'information financière. Le lecteur comprendra donc que seule la lecture en entier du référentiel international lui permettra de mieux saisir tous les impacts que produira l'adoption des normes internationales sur l'information financière des entités canadiennes.



# Chapitre 1

## Le positionnement des normes comptables canadiennes : pourquoi les IFRS ?

Après avoir fait l'expérience, pendant une décennie, de l'alignement des normes canadiennes sur les PCGR américains, le CNC change de cap en 2006, en annonçant dans son plan stratégique l'adoption des normes internationales d'information financière (IFRS) pour les entités ayant l'obligation publique de rendre des comptes, pour les exercices ouverts à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2011.

De l'avis même du CNC, l'expérience de convergence avec les normes américaines jusqu'alors retenues a engendré des normes plus détaillées (parfois trop) et donc plus coûteuses d'application, convenant moins bien au marché canadien, où les entités sont de taille plus restreinte.

De plus, les scandales financiers américains, dont celui d'ENRON, ont démontré les faiblesses de l'approche fondée sur les règles préconisées jusqu'à ce jour par le FASB (*Financial Accounting Standards Board*). Il appert en effet que la multiplication des règles, aussi précises soient-elles, a fait place à l'interprétation et donné lieu à un déploiement d'efforts visant, à la limite, à exploiter les normes en vue d'une présentation « créative » de l'information financière à la source de certains des plus grands fiascos financiers de notre époque. De telles circonstances ont amené le FASB à reconsidérer le bien-fondé d'une approche sur des règles et à considérer davantage une approche basée sur des principes, à l'instar des IFRS. D'ailleurs, en 2002, le FASB et l'IASB ont signé une entente de partenariat, l'« Accord de Norwalk », en vertu de laquelle les deux organismes de normalisation se sont engagés à travailler en collaboration, dans le but de réduire, dans la mesure du possible, les principales différences existant entre les normes publiées par leur organisation respective.

En adoptant les IFRS, le CNC s'aligne sur une centaine de pays qui, au niveau international, exigent ou sont en voie d'exiger le recours aux IFRS pour la publication de l'information financière de leurs entités. Parmi ces nombreux pays, nous retrouvons notamment les pays de l'Union européenne, la Russie, l'Afrique du Sud, Hong Kong, l'Australie, la Chine et Singapour.

L'harmonisation des normes de présentation de l'information financière comporte de nombreux avantages, dont l'un des principaux est sans contredit l'élimination des coûts supplémentaires attribuables à la préparation d'états financiers conformes aux normes de différents pays. Ainsi, les entités canadiennes pourront avoir accès aux marchés des capitaux mondiaux, sans avoir à investir des sommes importantes pour le retraitement de leurs états financiers en vertu des normes comptables locales. De plus, l'adoption du référentiel des IFRS facilitera, chez les utilisateurs, la comparaison de l'information financière des entités un peu partout à travers le monde.

## L'International Accounting Standards Board (IASB) en bref

En 1973, un accord conclu entre les organisations comptables de 10 pays, dont le Canada, les États-Unis et le Royaume-Uni, donnait naissance à l'IASC (*International Accounting Standard Committee*), dont le mandat consistait à tenter de réduire les divergences entre les normes publiées par les différents pays, en vue de faciliter la comparabilité internationale de l'information financière. Pendant de nombreuses années, l'IASC s'est efforcé de rédiger des normes qui pourraient être reconnues sur la scène internationale, sans toutefois bénéficier du pouvoir nécessaire pour faire en sorte que les différents États travaillent à la réduction des divergences entre leurs normes nationales. Ces circonstances ont donné lieu à la publication des premières normes internationales, qui consistaient principalement en un recensement des pratiques acceptables chez les nations membres de l'organisation. En permettant un tel nombre de traitements alternatifs, ces normes internationales n'atteignaient pas vraiment l'objectif premier de l'harmonisation, qui consistait à assurer la comparabilité de l'information.

Par ailleurs, l'ouverture des frontières et la libre circulation des capitaux ont déclenché des pressions pour une uniformisation accrue des normes de présentation de l'information financière des principaux acteurs économiques et mis en évidence la nécessité d'assurer la comparabilité de l'information financière. Devant une telle nécessité, l'*International Organization of Securities Commissions (IOSCO)*, qui regroupe les organismes de réglementation des valeurs mobilières de divers pays, et l'IASC, décident, en 1981, de consacrer des efforts en vue de collaborer à l'harmonisation des normes internationales. Cette collaboration a mené, en 1993, à l'élaboration d'un projet visant à créer une série de normes de présentation d'information financière qui pourraient être utilisées à l'échelle internationale. À la fin de 1998, l'IASC avait adopté un ensemble substantiel de normes internationales (IAS) que l'IOSCO considérait acceptables pour les opérations mobilières transfrontalières, reconnaissant ainsi la qualité et la crédibilité des normes internationales publiées par l'IASC.

Lorsque, par la suite, la Commission européenne annonce, en 2000, son intention d'exiger que les sociétés cotées des pays membres de l'Union européenne déposent leurs informations financières en utilisant les normes de l'IASC, la reconnaissance mondiale des IFRS devient réalité. À ce moment, une réforme majeure de l'organisme donne naissance à l'IASB (*International Accounting Standards Board*), qui se voit confier la responsabilité de la création des normes internationales d'information financière.

En 2005, ont recensait une centaine de pays exigeant ou en voie d'exiger l'utilisation des IFRS pour les sociétés publiques. L'adoption, au Canada, de normes internationales d'information financière témoigne des effets de la mondialisation de l'économie et des avantages de la mise en commun des efforts de normalisation.

De plus, précisons qu'en novembre 2007, la *Securities and Exchange Commission (SEC)* des États-Unis a décidé d'accepter que les émetteurs privés étrangers déposent des états financiers établis selon les IFRS au même titre que s'ils étaient établis selon les PCGR américains. Cela signifie que les sociétés canadiennes qui établiront leurs états financiers selon les IFRS ne seront pas tenues de rapprocher leurs états financiers des PCGR américains, ce qui représente des économies appréciables pour les sociétés et les investisseurs. Ajoutons également que les instances américaines envisagent actuellement d'adopter les IFRS pour les sociétés émettrices américaines et qu'elles ont fait état de la grande qualité du plan de mise en œuvre du CNC en ce qui concerne le passage aux IFRS. C'est une autre preuve que la normalisation internationale de la présentation de l'information financière se trouve à nos portes.

## Le passage aux normes internationales; sociétés concernées et dates à retenir

Les normes internationales d'information financière deviendront le référentiel canadien pour la présentation de l'information financière des sociétés ayant une obligation publique de rendre des comptes (OPRC), et ce, pour les exercices financiers qui s'ouvriront à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2011. Mais qu'entend-on exactement par OPRC ?

L'extrait suivant de l'exposé-sondage *Adoption des IFRS au Canada* d'avril 2008 donne la définition suivante d'une OPRC :

*Le CNC propose que l'application des IFRS soit obligatoire à compter du 1er janvier 2011 pour toutes les entités publiantes canadiennes, à l'exception des suivantes :*

*(a) les sociétés fermées, c'est-à-dire les entités à but lucratif qui :*

- i. n'ont pas émis d'instruments de créance ou de capitaux propres sur un marché public et qui ne sont pas sur le point de le faire,*
- ii. ne détiennent pas des actifs à titre de fiduciaire pour le compte d'un groupe important de tiers. Les entités ayant une responsabilité fiduciaire, telles que les banques, les coopératives d'épargne et de crédit, les compagnies d'assurance, les courtiers et négociants en valeurs mobilières, les organismes de placement collectif et les preneurs fermes, font profession de garder et d'administrer des ressources financières que leur confient des clients ou des membres qui ne participent pas à la gestion de l'entité en question;*

*(b) les organismes sans but lucratif au sens du chapitre 4400, PRÉSENTATION DES ÉTATS FINANCIERS DES ORGANISMES SANS BUT LUCRATIF;*

*(c) les entités du secteur public assujetties aux normes du Manuel de comptabilité de l'ICCA pour le secteur public. La préface du Manuel de comptabilité de l'ICCA pour le secteur public précise que, pour la communication de leur information financière, les entreprises publiques et les organismes publics de type commercial sont considérés comme étant des entreprises ayant une obligation publique de rendre des comptes et doivent se conformer aux normes applicables à ces entreprises énoncées dans le Manuel de l'ICCA – Comptabilité, à moins d'être tenus d'appliquer des normes particulières du secteur public. Par conséquent, ces deux catégories d'entités du secteur public sont visées par le basculement aux IFRS<sup>1</sup>.*

Il est important de préciser que le plan stratégique du CNC couvre l'information financière de toutes les entités publiantes, y compris les sociétés fermées et les organismes sans but lucratif. Toutefois, la décision quant au référentiel que devront adopter ces autres entités pour la présentation de l'information financière des exercices qui s'ouvriront à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2011 n'a pas encore été arrêtée. Nous y reviendrons un peu plus loin, au chapitre 5.

<sup>1</sup> Conseil des normes comptables, Exposé-Sondage : Adoption des IFRS au Canada, p.8.

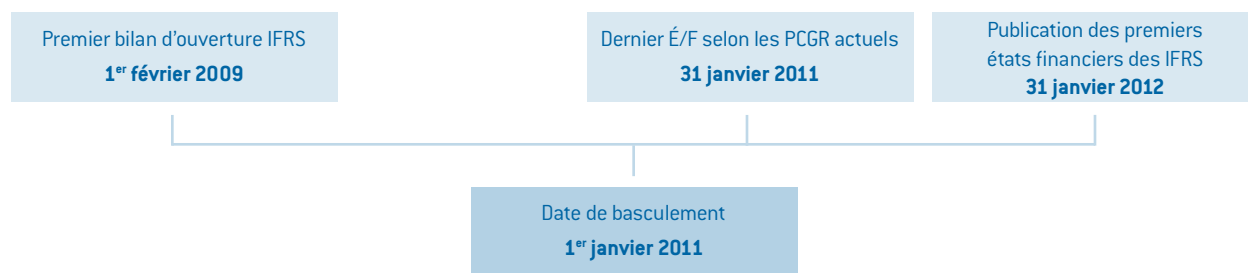
## Dates à retenir

La date de basculement du 1<sup>er</sup> janvier 2011 en est une de référence qui impose la prise en compte des IFRS avant les exercices débutant à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2011. En effet, bien que la publication des premiers états financiers soit obligatoire pour la première période financière qui débutera à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2011, conformément aux normes internationales, les états financiers qui seront présentés pour cette période devront, pour être conformes aux IFRS, fournir au moins des informations comparatives qui respecteront les IFRS. L'exemple suivant permet d'illustrer la situation.

La société Almeria est une société publique canadienne dont la fin de l'exercice est le 31 janvier. Les dates suivantes sont à retenir pour sa stratégie de mise en œuvre :

- La date de publication des premiers états financiers IFRS d'Almeria sera le 31 janvier 2012. Par contre, si Almeria produit une information intermédiaire, les premiers états financiers intermédiaires publiés après le 1<sup>er</sup> janvier 2011 devront respecter les IFRS;
- Si Almeria doit présenter deux années comparatives, ces états financiers devront être établis en conformité avec les IFRS;
- Pour que l'information financière de la période financière se terminant le 31 janvier 2010 puisse être obtenue, Almeria devra avoir préparé son premier bilan d'ouverture en IFRS le 1<sup>er</sup> février 2009, date du début de la première période financière présentée à titre comparatif dans les premiers états financiers IFRS.

Voici donc en résumé le calendrier des dates importantes à retenir pour Almeria :



## Un peu de terminologie

Les *premiers états financiers IFRS* correspondent aux premiers états financiers annuels adoptés sans réserve par une entité au moyen d'une déclaration explicite de conformité. Dans l'exemple d'Almeria, les premiers états financiers IFRS sont ceux publiés en date du 31 janvier 2012.

Le bilan que préparera Almeria en date du 1<sup>er</sup> février 2009 correspond à son *premier bilan d'ouverture en IFRS*, et la date du 1<sup>er</sup> février 2009 est considérée comme la *date de transition*, puisqu'elle correspond au début de la première période pour laquelle l'entité présente des informations comparatives complètes selon les IFRS dans ses états financiers. Dans cet exemple, la direction d'Almeria devra donc appliquer les méthodes comptables en vigueur pour ses états financiers du 31 janvier 2012 dans son bilan d'ouverture du 1<sup>er</sup> février 2009.

L'exemple de la société Almeria témoigne de l'importance d'entreprendre rapidement les préparatifs pour le passage aux IFRS. Ces préparatifs, en plus d'inclure la prise de connaissance des normes internationales d'information financière, doivent également comporter une analyse en profondeur de l'IFRS 1 – *Première adoption des Normes internationales d'information financière*, qui permet des choix et fournit les directives pour la publication des premiers états financiers IFRS. Nous traiterons de l'IFRS 1 et de la stratégie de mise en œuvre des IFRS au chapitre 4 de la présente publication.



# Chapitre 3

## Les normes internationales de présentation de l'information financière, différences avec les normes canadiennes actuelles

### 3.1 La structure et le contenu du référentiel international

Les recommandations de l'IASB pour la préparation et la présentation de l'information financière sont formulées à travers trois références distinctes :

- Le *Cadre de préparation et de présentation des états financiers*;
- Les *Normes internationales d'informations financières*, qui regroupent les IAS et les IFRS;
- Les *Interprétations*, qui comprennent les SIC et les IFRIC.

Le *Cadre* ne constitue pas une norme en soi, mais il définit les concepts qui se trouvent à la base de la préparation et de la présentation des états financiers. Il vise à aider au développement et à la révision des normes ainsi qu'à leur interprétation et à leur compréhension.

Les *Normes* représentent les positions officielles de l'IASB à l'égard de la présentation de l'information financière. Les IFRS (Normes internationales d'information financière) sont composées des normes formulées par l'IASB depuis sa fondation, en 2002, alors que les IAS (Normes comptables internationales) constituent les normes formulées par l'IASC, qui a précédé l'IASB. Tant les IFRS que les IAS constituent le référentiel des normes internationales. À l'heure actuelle, ce référentiel est composé de trente-sept normes, décrites de la manière suivante :

#### **Normes internationales d'information financière (IFRS)**

- IFRS 1 Première adoption des Normes internationales d'information financière
- IFRS 2 Paiement fondé sur des actions
- IFRS 3 Regroupements d'entreprises
- IFRS 4 Contrats d'assurance
- IFRS 5 Actifs non courants détenus en vue de la vente et activités abandonnées
- IFRS 6 Prospection et évaluation de ressources minérales
- IFRS 7 Instruments financiers : Informations à fournir
- IFRS 8 Segments opérationnels

## Normes comptables internationales (IAS)

- IAS 1 Présentation des états financiers
- IAS 2 Stocks
- IAS 7 Tableau des flux de trésorerie
- IAS 8 Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs
- IAS 10 Événements postérieurs à la date de clôture
- IAS 11 Contrats de construction
- IAS 12 Impôts sur le résultat
- IAS 16 Immobilisations corporelles
- IAS 17 Contrats de location
- IAS 18 Produits des activités ordinaires
- IAS 19 Avantages du personnel
- IAS 20 Comptabilisation des subventions publiques et informations à fournir sur l'aide publique
- IAS 21 Effets des variations des cours des monnaies étrangères
- IAS 23 Coûts d'emprunt
- IAS 24 Information relative aux parties liées
- IAS 26 Comptabilité et rapports financiers des régimes de retraite
- IAS 27 États financiers consolidés et individuels
- IAS 28 Participations dans des entreprises associées
- IAS 29 Information financière dans les économies hyperinflationnistes
- IAS 31 Participations dans des coentreprises
- IAS 32 Instruments financiers : Présentation
- IAS 33 Résultat par action
- IAS 34 Information financière intermédiaire
- IAS 36 Dépréciation d'actifs
- IAS 37 Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels
- IAS 38 Immobilisations incorporelles
- IAS 39 Instruments financiers : Comptabilisation et évaluation
- IAS 40 Immeubles de placement
- IAS 41 Agriculture

Plusieurs de ces normes proposent des documents explicatifs complémentaires qu'on nomme *Base des conclusions* – BC (Basis for conclusions), *Guide d'application* – IG (Implementation guidance) et *Annexes* – (Appendix).

Un peu semblables aux actuels CPN (Comités sur les problèmes nouveaux), les *Interprétations* visent à clarifier l'application de certaines normes. Les IFRIC présentent des interprétations des normes formulées depuis 2002 par l'*International Financial Reporting Interpretations Committee*, alors que les SIC sont constitués d'interprétations formulées antérieurement par son prédécesseur, le *Standing Interpretation Committee*. Les IFRIC s'intéressent aux questions touchant certains aspects de la présentation de l'information financière qui n'ont pas été spécifiquement traitées dans les IFRS ou encore aux questions qui donnent lieu ou qui pourraient donner lieu à des interprétations insatisfaisantes ou contradictoires, en l'absence d'un commentaire faisant autorité. Les Interprétations de l'IFRIC expriment un consensus que les entités ont à appliquer si leurs états financiers sont décrits comme préparés selon les IFRS. Le référentiel actuel offre vingt-six *Interprétations* connues sous le titre de IFRIC ou de SIC, lesquelles portent sur les sujets suivants :

- IFRIC 1 Variation des passifs existants relatifs au démantèlement, à la remise en état et similaires
- IFRIC 2 Parts sociales des entités coopératives et instruments similaires
- IFRIC 4 Déterminer si un accord contient un contrat de location
- 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
- IFRIC 6 Passifs résultant de la participation à un marché spécifique—déchets d'équipements électriques et électroniques
- IFRIC 7 Application de l'approche du retraitement dans le cadre de IAS 9 Information financière dans les économies hyperinflationnistes

- IFRIC 8 Champ d'application de IFRS 2
- IFRIC 9 Réévaluation de dérivés incorporés
- IFRIC 10 Information financière intermédiaire et dépréciation
- IFRIC 11 IFRS2-Opérations intra-groupe et sur actions propres
- IFRIC 12 Accord de concession de services
- IFRIC 13 Customer loyalty programs \*
- IFRIC 14 IAS 19 – The limit on a defined benefit asset, minimum funding requirements and their interactions \*
- IFRIC 15 Agreements for the construction of real estate \*
- IFRIC 16 Hedges of a net investment in a foreign operation \*
- SIC-7 Introduction de l'euro
- SIC-10 Aide publique – Absence de relation spécifique avec des activités opérationnelles
- SIC-12 Consolidation – Entités ad hoc
- SIC-13 Entités contrôlées conjointement – Apports non monétaires par des coentrepreneurs
- SIC-15 Avantages dans les contrats de location simple
- SIC-21 Impôt sur le résultat – Recouvrement des actifs non amortissables réévalués
- SIC-25 Impôt sur le résultat – Changements de statut fiscal d'une entité ou de ses actionnaires
- SIC-27 Évaluation de la substance des transactions prenant la forme juridique d'un contrat de location
- SIC-29 Informations à fournir – Accords de concession de services
- SIC-31 Produits des activités ordinaires – Opérations de troc impliquant des services de publicité
- SIC-32 Immobilisations incorporelles – Coûts liés aux sites Web

\* Ces titres sont présentés en anglais dans le texte, puisque leur traduction officielle en français n'était pas encore disponible au moment de la présente publication.

## 3.2 Le cadre et la norme de présentation des états financiers

Selon le référentiel international, la préparation et la présentation des états financiers reposent dans une large mesure sur le *Cadre de préparation et de présentation des états financiers*, de même que sur l'IAS 1 – *Présentation des états financiers*. Nous aborderons brièvement le contenu de ces composantes du référentiel international, dans le but d'en dégager les ressemblances et les principales différences avec les normes canadiennes actuelles.

### Le Cadre

Le *Cadre de préparation et de présentation des états financiers* que proposent les IFRS présente les objectifs des états financiers, les principes comptables sur lesquels doit reposer la présentation de l'information financière, de même que les contraintes inhérentes à la qualité de l'information. Il présente également les principaux éléments des états financiers et fournit les recommandations fondamentales relatives à leur comptabilisation et à leur évaluation. Contrairement au chapitre 1000 du *Manuel de l'ICCA*, le *Cadre* ne constitue pas une norme comme telle, il sert essentiellement de guide à la compréhension et à l'interprétation des normes proprement dites.

Une des premières particularités distinctives de ce cadre concerne les besoins spécifiques des différentes catégories d'utilisateurs de l'information financière. Bien qu'il reconnaisse que certains utilisateurs puissent avoir des besoins spécifiques à l'égard de l'information financière produite, le *Cadre* considère que certains besoins sont communs à tous et que, lorsque les états financiers répondent aux besoins plus spécifiques des investisseurs (actionnaires), ils risquent de satisfaire également les besoins des autres utilisateurs<sup>2</sup>. Nous ne retrouvons donc pas, dans le référentiel international actuel, de dispositions semblables à celles prévues au chapitre 1300, permettant le traitement différentiel de certaines informations présentées dans les états financiers. Mentionnons toutefois que ce problème constitue un sujet de préoccupation pour les normalisateurs internationaux, et que des travaux en ce sens ont été amorcés. Précisons également que le *Cadre* du référentiel international ne propose pas non plus de directives adaptées aux particularités des organismes à but non lucratif.

<sup>2</sup> International Accounting Standards Board, *Cadre de préparation et de présentation des états financiers*, par. 10.  
Les normes internationales sont mises à jour régulièrement, et les références fournies dans ce document sont celles en vigueur à la date de sa publication.

Par ailleurs, en ce qui concerne les objectifs des états financiers de même que les principes et les caractéristiques qualitatives sur lesquels repose la présentation d'une information financière de qualité, ils sont semblables à ce qu'on trouve dans l'actuel cadre conceptuel que présente le chapitre 1000, à quelques différences terminologiques près. La définition des principaux éléments des états financiers, à savoir les actifs, les passifs, les produits, les charges et capitaux propres, est semblable. Toutefois, d'un point de vue conceptuel, le *Cadre* n'établit pas de distinction entre les produits et les gains ou entre les charges et les pertes, considérant que les **profits** (gains) forment des éléments de produits, alors que les **pertes** constituent des éléments de charges. Par contre, le *Cadre* reconnaît qu'il est important d'établir une distinction entre les activités « ordinaires » (courantes) ou non lors de la présentation des résultats. De plus, il permet, sans toutefois l'exiger, que les **profits** et les **pertes** soient présentés nets des charges ou des produits y afférents, ce qui rejoint la présentation des gains ou des pertes de notre actuel référentiel.

Finalement, mentionnons qu'une autre caractéristique distinctive du *Cadre* se situe au niveau du concept de maintien du capital. Alors que le chapitre 1000 précise qu'aux fins de l'établissement des états financiers, la préservation des capitaux propres est mesurée en numéraire, sans tenir compte du pouvoir d'achat de la monnaie (notion de la préservation du numéraire), le *Cadre* indique que la préservation du capital peut être fonction du capital financier (numéraire) ou du capital physique (capacité de production), sans démontrer de préférence pour l'une ou pour l'autre des notions. L'IASB reconnaît par contre que les états financiers sont le plus souvent préparés selon le concept de maintien du capital financier nominal.

Enfin, précisons que l'IASB a formulé des propositions visant à modifier le *Cadre de préparation et de présentation de l'information financière* actuellement en vigueur dans le référentiel international. Ces propositions sont formulées dans l'exposé-sondage *Cadre conceptuel de l'information financière amélioré*<sup>3</sup>, pour lequel l'IASB procède actuellement à un appel de commentaires. Ne pouvant présumer de l'issue des décisions qui seront prises à la suite de cet appel à commentaires, nous nous sommes contentés ici de discuter des exigences actuelles du *Cadre* que présente le référentiel international.

## L'IAS 1 – Présentation des états financiers

L'IAS 1 – *Présentation des états financiers* énonce les dispositions générales de présentation des états financiers à usage général et fournit les lignes directrices de leur structure et de leur contenu minimal. Les indications fournies par cette norme visent à assurer l'uniformité et la comparabilité de la présentation des états financiers à usage général. Il y a, dans les recommandations du *Manuel*, un certain nombre d'équivalences formulées dans différents chapitres, et quelques distinctions significatives s'y trouvent également.

À cet effet, précisons qu'en vertu de l'IAS 1, un jeu complet d'état financier doit comprendre : le **bilan** (état de la situation financière), le compte de **résultat étendu**<sup>4</sup>, un **tableau des flux de trésorerie**, un état des **variations des capitaux propres** et des **notes** résumant les principales méthodes et faisant mention d'autres informations explicatives<sup>5</sup>. Ainsi, l'état des bénéfices non répartis que nous connaissons actuellement se trouve remplacé par l'état des variations des capitaux propres. Mentionnons que les titres de ces états financiers sont ceux que propose l'IAS 1, tout en reconnaissant que les préparateurs peuvent utiliser d'autres titres, s'ils le souhaitent<sup>6</sup>.

<sup>3</sup> La version intégrale de cet exposé sondage est disponible au [www.icca.ca](http://www.icca.ca)

<sup>4</sup> La version anglaise 2008 des normes internationales propose la terminologie *Comprehensive income*, que nous avons traduite par *Résultat étendu*. La version française de cette norme n'étant pas disponible en date de la présente publication, la traduction officielle du terme pourrait différer.

<sup>5</sup> International Accounting Standards Board, *IAS 1*, par. 10.

<sup>6</sup> International Accounting Standards Board, *IAS 1*, par. 11.

## Déclaration de conformité aux IFRS

En ce qui a trait à la présentation des états financiers, la norme précise que pour que les états financiers d'une entité puissent être considérés comme conformes aux IFRS, une déclaration à cet effet, **explicite et sans réserve**, doit accompagner les états financiers. Une telle déclaration ne peut être faite que si toutes les dispositions des IFRS ont été respectées dans la présentation des états financiers. Ainsi, l'entité qui ne s'est conformé qu'à certaines des dispositions prévues aux IFRS ne pourra prétendre que ses états financiers sont conformes<sup>7</sup>. Par ailleurs, l'IAS 1 prévoit qu'il est possible que dans des circonstances extrêmement rares, le respect des dispositions prévues dans les IFRS produise une information trompeuse ou contraire aux objectifs des états financiers. Dans de tels cas, la norme précise que l'entité **doit** s'écarter de la disposition et indiquer ce fait, de la manière prescrite<sup>8</sup>, dans la déclaration de conformité qui accompagne ses états financiers. Lorsque la direction en vient à une telle conclusion, elle doit en aviser les utilisateurs de ses états financiers et étayer le jugement porté à l'endroit des circonstances qu'ils l'ont amenée à considérer que le respect des IFRS ne produirait pas une image fidèle<sup>9</sup>. Ce principe de dérogation basé sur le jugement de la direction n'existe pas dans les PCGR canadiens et il devrait s'éliminer des IFRS à mesure que certains autres pays l'élimineront de leurs principes comptables<sup>10</sup>.

## Informations comparatives

Tout comme les normes canadiennes actuelles, l'IAS 1 exige la présentation d'informations comparatives pour tous les montants figurant aux états financiers, sauf dans les cas où les IFRS font état d'exigences différentes<sup>11</sup>. Cependant, contrairement au chapitre 1400, il n'est pas possible, en vertu de la norme internationale, de déroger à l'exigence de présentation de l'information comparative dans le cas où une telle information pourrait ne pas être importante pour l'utilisateur. De plus, l'IAS 1 précise que l'information financière doit présenter au moins deux de chacun des états (période courante et période antérieure), et dans le cas d'application rétrospective d'un changement de méthode comptable, trois états de la situation financière (bilans) au moins doivent être présentés aux dates suivantes : fin de la période courante, fin de la période précédente et début de la plus ancienne période comparative<sup>12</sup>.

Des précisions sur la présentation de certains éléments du bilan et d'autres états financiers sont également formulées à l'IAS 1. Nous traiterons de ces aspects dans les prochaines sections du présent document.

## Méthodes comptables

Au sujet des informations à fournir aux états financiers, les exigences de l'IAS 1 à l'égard des informations concernant les choix de méthodes comptables et les bases d'évaluation (de mesure) utilisées sont semblables aux exigences canadiennes actuelles, à l'exception du fait que l'IAS 1 formule des exigences additionnelles visant la divulgation des jugements posés par la direction et pouvant avoir un impact significatif sur les états financiers. Ainsi, lorsque le choix d'une méthode comptable plutôt qu'une autre produit un impact significativement important sur un ou sur des éléments des états financiers, la direction doit expliquer son jugement dans les notes annexées à ses états financiers.

Quand au choix des méthodes comptables, nous retrouvons à l'IAS 8 – *Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs* une forme de « hiérarchie » des sources autres que les IFRS, qui peuvent être consultées dans les situations où les IFRS sont muettes sur un sujet. Toutefois, ces informations sont moins restrictives que celles qu'on trouve dans l'actuel chapitre 1100 du *Manuel*. À cet égard, l'IAS 8 mentionne qu'en l'absence d'une norme ou d'une interprétation spécifiquement applicable à une transaction ou à un événement donné, la direction de l'entité doit faire usage de jugement pour créer et appliquer une méthode comptable permettant de présenter une information financière pertinente, fiable et donnant une image fidèle. On y ajoute que pour exercer son jugement, la direction doit faire référence aux sources suivantes, par ordre d'importance : les Normes et Interprétations des IFRS, qui traitent de questions semblables et liées; les éléments du *Cadre*, en vue d'en assurer le respect (exemple : définitions, critères de comptabilisation et d'évaluation), les positions officielles les plus récentes d'autres organismes de normalisation comptable qui utilisent un cadre conceptuel semblable à celui des IFRS ou les pratiques admises dans le secteur d'activités de l'entité, en autant que de telles pratiques ne viennent pas en contradiction avec les normes, les interprétations ou le *Cadre* des IFRS<sup>13</sup>.

<sup>7</sup> International Accounting Standards Board, *IAS 1*, par. 16.

<sup>8</sup> International Accounting Standards Board, *IAS 1*, par. 19.

<sup>9</sup> International Accounting Standards Board, *IAS 1*, *IAS 1*, par. 23

<sup>10</sup> Brian FRIEDRICH et Laura FRIEDRICH, *Norme comptable internationale 1 (IAS 1), Présentation des états financiers*, Réseau de perfectionnement professionnel de CGA-Canada.

<sup>11</sup> International Accounting Standards Board, *IAS 1*, par. 38.

<sup>12</sup> International Accounting Standards Board, *IAS 1*, par. 39.

<sup>13</sup> International Accounting Standards Board, *IAS 8*, par. 10 à 12.

## Incertitudes relatives aux estimations

De plus, à l'égard des informations à fournir aux états financiers, l'IAS 1 établit avec détail les informations à fournir quant aux incertitudes relatives aux estimations. De telles dispositions sont plus descriptives que celles précisées dans la norme canadienne au chapitre 1508 du *Manuel de l'ICCA*. À ce sujet, mentionnons de plus que l'IAS 1 ne permet pas aux entités de se soustraire à certaines exigences de divulgation lorsque la mention aux états financiers de certaines informations relatives à des incertitudes liées aux estimations pourrait avoir des répercussions négatives importantes sur l'entité, ce qui est actuellement permis par la norme canadienne.

Enfin, précisons que l'IAS 1 formule des exigences d'informations à fournir qui ne sont pas présentes dans l'actuel référentiel canadien. Ainsi la norme internationale exige que les états financiers fassent mention de l'adresse du siège social de l'entité, de sa forme juridique, de même que du pays dans lequel elle a été enregistrée. De plus, une description de la nature des opérations de l'entité et de ses principales activités ainsi que le nom de la société mère, s'il y a lieu, et celui de la société tête du groupe<sup>14</sup> doivent être mentionnés dans les états financiers.

## 3.3 La présentation du bilan et de certains postes particuliers

Tel que mentionné précédemment, l'IAS 1 énonce les dispositions générales de la présentation du bilan, que le référentiel international nomme également *État de la situation financière*. Nous discuterons, dans la présente section, de la présentation des éléments d'actif, de passif et de capitaux propres à cet état, en présentant à la fois les dispositions générales de l'IAS 1 et les exigences particulières de certaines normes internationales concernant la présentation d'éléments spécifiques. Ayant à limiter l'étendue de nos observations, nous nous intéresserons plus particulièrement aux distinctions majeures que propose le référentiel international pour la présentation du bilan. Le lecteur est donc invité à consulter les normes internationales dans leur intégralité, afin de saisir toute l'ampleur des changements qu'imposera le passage aux normes internationales.

### Dispositions générales prévues pour la présentation du bilan

L'IAS 1 exige que soient présentés distinctement au bilan, les *actifs courants* et *non courants*, de même que les *passifs courants* et *non courants*. Cette présentation doit être retenue, sauf dans les circonstances où la présentation des éléments d'actif et de passif en fonction du critère de la liquidité apporte des informations fiables et plus pertinentes<sup>15</sup>. De l'avis de l'IASB, la distinction entre les actifs/passif courants et non courants fournit une information utile, puisqu'elle distingue les actifs nets composant le fonds de roulement, des actifs nets utilisés par l'entité pour ses activités à long terme. De plus, cette forme de présentation permet de mettre en évidence les actifs que l'entité entend réaliser durant le cycle d'exploitation, ainsi que les passifs qu'elle aura à régler au cours de cette même période<sup>16</sup>.

### La présentation des éléments d'actif

#### *Les actifs courants et non courants*

Le référentiel international établit la distinction entre les actifs courants et non courants en fonction des critères suivants :

- (a) On s'attend à ce que l'actif soit réalisé, ou il est destiné à la vente ou à la consommation dans le cadre du cycle normal de l'exploitation de l'entité;
- (b) L'actif est détenu principalement aux fins d'être négocié;
- (c) On s'attend à ce que l'actif soit réalisé dans un délai de douze mois après la date de clôture;
- (d) Il s'agit de trésorerie ou d'équivalent de trésorerie (tels que définis à l'IAS 7), sauf s'il ne peut être échangé ou utilisé pour régler un passif pendant au moins douze mois à compter de la date de clôture<sup>17</sup>.

Lorsqu'un actif rencontre l'un ou l'autre des critères précédemment définis, il doit être considéré comme un actif courant, alors que tous les autres actifs doivent être classés en tant qu'actifs non courants. Voici le modèle que propose l'IAS 1 pour la présentation au bilan des actifs.

<sup>14</sup> International Accounting Standards Board, *IAS 1*, par. 138.

<sup>15</sup> International Accounting Standards Board, *IAS 1*, par. 60.

<sup>16</sup> International Accounting Standards Board, *IAS 1*, par. 62.

<sup>17</sup> International Accounting Standards Board, *IAS 1*, par. 66.

## Groupe XYZ – État de la situation financière au 31 décembre 20X2

(En milliers d'unités monétaires)

	20X2	20X1
<b>ACTIFS</b>		
<b>Actifs non courants</b>		
Immobilisations corporelles	X	X
Goodwill	X	X
Autres immobilisations incorporelles	X	X
Participations dans des entreprises associées	X	X
Placements disponibles à la vente	X	X
	<u>X</u>	<u>X</u>
<b>Actifs courants</b>		
Stocks	X	X
Clients	X	X
Autres actifs courants	X	X
Trésorerie et équivalents de trésorerie	X	X
	<u>X</u>	<u>X</u>
<b>Total des actifs</b>	<u><u>X</u></u>	<u><u>X</u></u>

Source : IAS 1 *Guidance on implementing*.

### Les normes internationales et la présentation des actifs non courants

Même si au cours des dernières années, nous avons assisté à une convergence des normes canadiennes vers les normes internationales, il existe, pour la comptabilisation et l'évaluation de certains éléments d'actif non courants, des différences importantes entre les exigences actuelles du *Manuel* et celles imposées par les IFRS.

#### Les immobilisations corporelles

À l'égard des immobilisations corporelles, les différences les plus importantes ont trait au traitement des intérêts attribuables à la période de développement d'une immobilisation, à la dépréciation d'une immobilisation corporelle et à la base d'évaluation retenue pour la comptabilisation d'une immobilisation. De plus, les normes internationales prévoient des dispositions spécifiques pour la comptabilisation et l'évaluation des immeubles de placement et des actifs biologiques.

#### *Intérêts et autres frais financiers attribuables à la période de développement de l'immobilisation corporelle*

L'actuel chapitre 3850 laisse à la discrétion de l'entreprise le choix de « capitaliser » ou non le coût des intérêts et autres frais financiers encourus alors que l'actif est en construction ou en développement. Cependant, l'IAS 23 – *Coûts d'emprunt* exige que ces coûts soient capitalisés à l'actif concerné.

### Dépréciation d'une immobilisation corporelle

Aux fins de l'évaluation de la dépréciation d'une immobilisation corporelle, le test de recouvrabilité que propose le chapitre 3063 du *Manuel de l'ICCA* repose sur la comparaison entre la **valeur recouvrable** de l'immobilisation et sa **valeur comptable**, la valeur recouvrable correspondant aux **flux de trésorerie non actualisés** rattachés à l'utilisation ou à la sortie de l'immobilisation en cause. Cependant, l'IAS 36 – *Dépréciation d'actif* définit la valeur recouvrable comme le **montant le plus élevé entre la juste valeur diminuée des frais de vente et la valeur actualisée des flux de trésorerie futurs**. De plus, la norme canadienne actuelle ne permet aucune reprise de valeur, alors que l'IAS 36 oblige la direction à s'interroger sur la nécessité de réduire ou même d'annuler les dépréciations précédemment comptabilisées. La reprise de valeur de l'immobilisation ne pourra toutefois aboutir à la présentation de l'actif pour un montant supérieur à celui auquel il aurait été présenté s'il n'avait jamais subi de dépréciation. Le référentiel international indique à cet égard que la dépréciation, tout autant que la reprise de valeur, doit être comptabilisée aux résultats de la période au cours de laquelle elles se sont produites.

### Base d'évaluation pour la comptabilisation des immobilisations corporelles

Le chapitre 3061 du *Manuel* exige que les immobilisations corporelles soient comptabilisées sur la base du coût historique, alors que l'IAS 16 – *Immobilisations corporelles* offre le choix de comptabiliser de telles immobilisations sur la base de leur coût historique (exception faite de l'amortissement cumulé) ou sur la base de leur **valeur de réévaluation**. Lorsqu'une entité choisit de présenter ses immobilisations corporelles à la valeur de réévaluation, elle doit réévaluer **périodiquement** leur valeur. L'IAS 16 n'impose toutefois pas la réévaluation annuelle de ces actifs. La norme exige simplement que de telles réévaluations soient pratiquées avec régularité selon la nature de l'immobilisation concernée, une périodicité de 3 à 5 ans pour les immobilisations corporelles non exposées à d'importantes fluctuations de valeur étant considérée comme raisonnable. Lorsque les immobilisations sont présentées à la valeur de réévaluation, elles doivent être amorties pour les périodes financières au cours desquelles elles n'ont pas été réévaluées. Mentionnons finalement que l'écart de réévaluation produit au moment de la réévaluation **ne peut être porté aux résultats** de la période. Il doit plutôt faire l'objet d'une présentation distincte dans les *autres éléments du résultat étendu*.

### Immeubles de placement

Alors que le chapitre 3061 précise que les placements dans des actifs doivent être comptabilisés sur la base de leur coût historique, les immeubles de placement, définis comme un bien immobilier détenu dans le but d'en retirer des loyers ou de réaliser une plus-value, sont sujets à l'IAS 40 – *Immeubles de placement*. Cette norme permet la comptabilisation de tels immeubles au coût ou à la juste valeur, laquelle doit de préférence être fixée à partir d'un prix du marché. Lorsque l'immeuble de placement est évalué à la juste valeur, toute variation de valeur au cours d'une période doit être portée aux résultats de la période. Il est à noter que les méthodes de l'évaluation à la juste valeur et de la réévaluation diffèrent sur deux aspects. La méthode de la juste valeur exige une évaluation de l'actif à la fin de chaque période financière, et non selon une périodicité plus longue, comme le permet la méthode de la réévaluation. De plus, l'évaluation à la juste valeur implique que les variations de valeur soient portées aux résultats de la période, alors que la méthode de la réévaluation exige que ces mêmes variations soient imputées aux autres éléments du résultat étendu. Lorsqu'une entité a choisi d'utiliser, comme base d'évaluation, la juste valeur pour ses immeubles de placement, elle ne peut par la suite modifier la base d'évaluation choisie, à moins que l'actif ne soit sorti (décomptabilisé) de l'entité.

### La comptabilisation et l'évaluation des actifs biologiques

Le *Manuel de l'ICCA* ne formule pas de recommandation particulière à l'égard des actifs biologiques ou des produits liés aux activités agricoles, alors que ce sujet est couvert par l'IAS 41 – *Agriculture*. Cette norme couvre, entre autres, les aspects de la comptabilisation et de l'évaluation des actifs biologiques pendant leurs périodes de croissance, d'appauvrissement, de production et de procréation. La norme indique à ce sujet que les actifs biologiques, définis comme un animal ou une plante vivante, doivent être évalués, lors de la comptabilisation initiale et à chaque date de clôture, à leur **juste valeur diminuée des frais de vente estimés**, la perte de valeur ou l'accroissement de valeur devant être imputée aux résultats de la période.

## Les immobilisations incorporelles

Depuis l'entrée en vigueur du chapitre 3064 en 2008, les différences entre la norme canadienne et l'IAS 38 – *Immobilisations incorporelles* se sont considérablement atténuées. Toutefois, certaines distinctions persistent, notamment en ce qui a trait à la méthode d'évaluation et au test de dépréciation concernant de tels actifs. De plus, la terminologie du référentiel international diffère sensiblement de celle actuellement en vigueur dans les normes canadiennes.

### *Base d'évaluation*

Mentionnons, dans un premier temps, que l'IAS 38 permet que les immobilisations incorporelles soient évaluées sur la base du coût historique, déduction faite de l'amortissement et des dépréciations ou selon la méthode de la réévaluation. Cette méthode n'est cependant permise que pour les immobilisations incorporelles bénéficiant d'une juste valeur **déterminée sur un marché actif**. Ce fait limite donc le recours à cette méthode uniquement pour les actifs faisant l'objet de transactions régulières, tels que les quotas de lait, certaines licences de transport (par exemple, le taxi) ou autres.

Tout comme dans le cas des immobilisations corporelles, l'utilisation de la méthode de la réévaluation impose que les augmentations et les diminutions de valeur des actifs incorporels soient considérées comme autres éléments du résultat étendu. Cependant, toute diminution de valeur qui excède le montant des augmentations de valeur préalablement comptabilisées au résultat étendu doit être portée aux résultats de la période. De même, lorsqu'une augmentation de valeur compense une diminution de valeur déjà portée aux résultats dans les périodes antérieures, celle-ci doit être ajoutée aux résultats de la période courante. Tout comme dans le cas des immobilisations corporelles, l'utilisation de la méthode de réévaluation n'impose pas la réévaluation annuelle des actifs concernés, mais plutôt une réévaluation périodique dont la fréquence est déterminée par la volatilité du marché lié à l'immobilisation incorporelle concernée.

L'IAS 38 indique de plus que lorsqu'il n'existe plus de marché actif pour une immobilisation incorporelle comptabilisée selon la méthode de réévaluation, cette méthode doit cesser d'être utilisée, et l'actif doit alors être comptabilisé au bilan à sa valeur comptable et être amorti lorsqu'il possède une durée d'utilité finie (durée de vie limitée).

### *Dépréciation*

En ce qui a trait au test de dépréciation des immobilisations incorporelles, trois principales distinctions peuvent être établies entre l'actuelle norme canadienne et la norme internationale. Premièrement, alors que la norme canadienne détermine la dépréciation d'une immobilisation incorporelle non amortissable (**durée d'utilité indéterminée**) en fonction de la différence entre sa valeur comptable et sa juste valeur, la norme internationale exige que cette comparaison de la valeur comptable soit faite avec la **valeur recouvrable** de l'actif, laquelle correspond à la valeur la plus élevée entre la juste valeur diminuée des frais de vente et la valeur obtenue en actualisant les flux monétaires futurs qui proviendront de l'utilisation ou de la vente de cette immobilisation.

En second lieu, la norme internationale exige que le test de dépréciation lié à une immobilisation incorporelle pour laquelle des flux monétaires distincts ne peuvent être identifiés soit effectué sur la même base que le test de dépréciation de l'écart d'acquisition (goodwill), soit en incluant l'actif concerné à l'intérieur de l'**unité génératrice de trésorerie** à laquelle il appartient, en vue d'évaluer son éventuelle perte de valeur.

### *Reprise de valeur*

Finalement, alors que la norme canadienne ne permet pas la comptabilisation d'une reprise de valeur, la norme internationale **oblige** cette comptabilisation, et celle-ci doit être comptabilisée aux résultats, tout comme les pertes de valeur attribuables à ces éléments d'actif. Toutefois, le montant de la reprise de valeur est limité, en ce sens que l'immobilisation incorporelle qui subit une reprise de valeur ne pourra offrir au bilan une valeur excédant la valeur comptable nette qu'aurait affiché ledit actif si aucune dépréciation n'avait été antérieurement comptabilisée par rapport à lui.

## Le goodwill

En ce qui concerne le **goodwill** (l'écart d'acquisition) la principale distinction qu'offre la norme internationale par rapport à la norme canadienne a trait à l'évaluation de cet actif dans les périodes subséquentes. Ainsi, l'IAS 38 exige, dans certaines circonstances, que l'écart d'acquisition soit affecté à chacune des **unités génératrices de trésorerie** susceptibles de bénéficier des synergies du regroupement d'entreprises qui lui a donné naissance<sup>18</sup> aux fins de la tenue du test de dépréciation. C'est pourquoi le test de dépréciation doit se faire à partir de chacune de ces unités génératrices de trésorerie, plutôt qu'à l'intérieur de l'unité d'exploitation, comme c'est le cas actuellement avec la norme canadienne. Mentionnons toutefois que, contrairement aux pertes de valeur des immobilisations incorporelles à durée d'utilité indéterminée, **aucune reprise de valeur** ne peut être comptabilisée par rapport au goodwill.

## Les instruments financiers

Les normes canadiennes et les normes internationales sont semblables à plusieurs égards en ce qui concerne la comptabilisation et l'évaluation des instruments financiers. Toutefois, certaines différences existent, en plus de certaines distinctions terminologiques. Ainsi, les instruments financiers détenus à des fins de transactions sont nommés *actifs/passifs financiers en juste valeur par résultat*.

### *Titres hybrides*

De plus, en ce qui concerne la comptabilisation des titres composés (hybrides), telle une obligation convertible en actions, la norme internationale exige le recours à la méthode résiduelle pour l'évaluation de la valeur de ces instruments et impose l'évaluation, dans un premier temps, de la composante « **passif** » de l'instrument, faisant en sorte que l'évaluation de la composante « **capitaux propres** » ne représente qu'une valeur résiduelle. Rappelons que dans de telles circonstances, la norme canadienne offre le choix d'utiliser soit la méthode proportionnelle ou la méthode résiduelle, sans indications quant à la composante devant être évaluée en premier lieu.

### *Instrument financier disponible à la vente*

En ce qui a trait aux instruments financiers disponibles à la vente, la norme internationale IAS 39 – *Instruments financiers : comptabilisation et évaluation* exige que tous les actifs financiers disponibles à la vente soient évalués à la juste valeur, à moins que cette valeur ne puisse être déterminée de manière fiable, tandis que la norme canadienne exige que les instruments de capitaux propres non cotés présentés à titre d'actif financier disponible à la vente soient affichés au coût. De plus, la norme internationale permet, à certaines conditions, la comptabilisation aux résultats de la reprise de valeur d'un instrument d'emprunt classé comme disponible à la vente, ce qui n'est pas autorisé par la norme canadienne actuelle<sup>19</sup>.

### *Prêt et créance*

La norme internationale établit également certaines distinctions à l'égard de la comptabilisation des prêts et créances. Dans un premier temps, l'IAS 39 ne permet pas que les prêts cotés sur un marché actif puissent être comptabilisés dans la catégorie **prêt et créance** et exige qu'ils soient évalués à leur juste valeur avec la comptabilisation au résultat net de toute variation de valeur. En vertu de la norme canadienne actuelle, de tels prêts et créances peuvent être considérés à titre de **prêt et créance** et comptabilisés au coût amorti. Toujours en vertu de l'IAS 39, la catégorie **prêt et créance** ne peut comprendre les prêts pour lesquels le recouvrement de la quasi totalité de la somme initiale n'est pas assuré compte tenu de raisons **autres** que la détérioration du crédit du débiteur. Ces prêts doivent être classés comme **disponibles à la vente**<sup>20</sup>. Enfin, mentionnons que le chapitre 3025 *Prêts douteux* ne trouve pas d'équivalent dans le référentiel international, si bien que ces éléments doivent être comptabilisés en suivant les dispositions de l'IAS 39.

<sup>18</sup> International Accounting Standards Board, IAS 36, par. 80.

<sup>19</sup> International Accounting Standards Board, IAS 39, par. 70.

<sup>20</sup> International Accounting Standards Board, IAS 39, par. 9.

## Coûts de transaction

Une autre différence entre la norme internationale et le chapitre 3855 réside dans le traitement des coûts de transaction associés aux instruments financiers autres que ceux désignés à titre d'actif/passif en juste valeur par résultat. De tels coûts doivent **obligatoirement** être comptabilisés dans le compte d'actif ou de passif en cause, au moment de la comptabilisation initiale, alors que la norme canadienne permet le choix entre deux méthodes pour le traitement de tels coûts de transaction.

Enfin, soulignons que, contrairement à la norme canadienne, la norme internationale ne traite pas de la comptabilisation des instruments financiers obtenus dans le cadre d'une opération entre apparentés.

## Les normes internationales et la présentation des actifs courants

Les actifs courants sont essentiellement ceux qu'on s'attend à ce qu'ils soient réalisés, vendus ou consommés dans le cadre du cycle normal d'exploitation de l'entité ou dans un délai de douze mois après la date de clôture. Sont également inclus à titre d'actifs courants, les actifs détenus aux fins d'être négociés. À l'exception de l'IAS 2 – *Stocks*, qui traite de la comptabilisation des stocks, le référentiel international n'offre pas l'équivalent des autres chapitres du *Manuel* qui s'intéressent aux éléments de l'actif à court terme. Toutefois, les recommandations formulées jusqu'à présent aux chapitres 3000, « *Encaisse* », 3020, « *Créances et effets à recevoir* », et 3040, « *Frais payés d'avance* », sont en convergence avec ce que propose l'IAS 1, qui fournit les directives générales concernant la présentation des états financiers. Il en est de même pour l'IAS 2 et le chapitre 3031, qui sont également en convergence, si ce n'est que l'IAS 2 traite des stocks des prestataires de services ainsi que des stocks composés des produits agricoles récoltés à partir d'actifs biologiques, ce dont ne traite pas le référentiel canadien actuel.

À ce sujet, la norme internationale recommande que les stocks des prestataires de services, constitués principalement des travaux en cours, soient évalués à leurs coûts de production, lesquels se composent essentiellement de la main-d'œuvre et autres frais du personnel directement engagé dans la prestation du service concerné et doivent exclure toute portion des coûts attribuables aux ventes ou au personnel administratif général. Pour ce qui est de l'évaluation du coût de la production agricole récoltée à partir des actifs biologiques, celui-ci doit être évalué à sa juste valeur, moins les coûts de vente estimés au moment de la récolte.

## La présentation des éléments de passif

### Les passifs courants et non courants

L'IAS 1 établit que la distinction entre les passifs courants et non courants est fonction des critères suivants :

- (a) L'entité s'attend à régler le passif au cours de son cycle d'exploitation normal;
- (b) Le passif est détenu principalement aux fins d'être négocié;
- (c) Le passif doit être réglé dans les douze mois après la date de clôture;
- (d) L'entité ne dispose pas d'un droit inconditionnel de différer le règlement du passif pendant au moins douze mois à compter de la date de clôture<sup>21</sup>.

Le passif qui rencontre l'un ou l'autre de ces critères doit être considéré comme un passif courant, alors que tous les autres passifs doivent être classés en tant que passifs non courants. Voici ce que propose l'IAS 1 pour la présentation au bilan des passifs et des capitaux propres. Il est à remarquer que les capitaux propres sont présentés avant les passifs, et que les passifs non courants précèdent les passifs courants.

<sup>21</sup> International Accounting Standards Board, *IAS 1*, par. 69.

Groupe XYZ – État de la situation financière au 31 décembre 20X2  
(En milliers d'unités monétaires)

	20X2	20X1
<b>CAPITAUX PROPRES ET PASSIFS</b>		
<b>Capitaux propres attribuables aux porteurs de capitaux propres de la société mère</b>		
Capital social	X	X
Résultats non distribués	X	X
Autres composantes des capitaux propres	X	X
	<u>X</u>	<u>X</u>
Intérêts minoritaires	X	X
Total des capitaux propres	<u>X</u>	<u>X</u>
<b>Passifs non courants</b>		
Emprunt à long terme	X	X
Impôt différé	X	X
Provisions à long terme	X	X
Total des passifs non courants	<u>X</u>	<u>X</u>
<b>Passifs courants</b>		
Fournisseurs et autres créditeurs	X	X
Emprunt à court terme	X	X
Partie courante des emprunts à long terme	X	X
Impôt exigible à payer	X	X
Provisions à court terme	X	X
Total des passifs courants	<u>X</u>	<u>X</u>
Total des passifs	<u>X</u>	<u>X</u>
Total des capitaux propres et des passifs	<u>X</u>	<u>X</u>

Source : IAS 1 – *Guidance on implementing*.

## Les normes internationales et la présentation des passifs non courants

Les normes internationales et les normes canadiennes présentent peu de distinctions à l'égard de l'évaluation et de la présentation des passifs à long terme, dorénavant appelés *passifs non courants*. Nous relevons ici les principales distinctions que nous avons observées.

### Contrat de location

En ce qui concerne la comptabilisation des contrats de location, la norme internationale présente un certain nombre de différences avec la norme canadienne actuelle. Dans un premier temps, précisons que la terminologie de l'IAS 17 – *Contrats de location* utilise l'expression *location-financement* en remplacement de celle de *location-acquisition*, qu'utilise la norme canadienne, alors que l'expression *location-simple* désigne la *location-exploitation*, que nous retrouvons actuellement au chapitre 3065.

Pour l'évaluation d'un contrat de *location-financement*, la norme internationale exige que le montant initial à capitaliser corresponde à la juste valeur du bien loué ou à la valeur actualisée des paiements minimums futurs, lorsque cette valeur est inférieure. La norme canadienne, quand à elle, exige que soit utilisée uniquement la valeur actualisée des paiements minimaux futurs pour la comptabilisation initiale d'un contrat semblable. En ce qui concerne le taux d'actualisation à utiliser, la norme internationale exige d'utiliser le taux implicite du contrat, à moins que celui-ci ne puisse être déterminé, auquel cas, le taux à utiliser devra être le taux d'emprunt marginal du preneur. À ce sujet, le chapitre 3065 exige que le taux à utiliser soit le moins élevé du taux marginal du preneur ou du taux implicite du contrat. De plus, alors que la norme canadienne ne permet pas l'inclusion des frais accessoires (coûts directs initiaux) dans le calcul de la valeur comptable initiale d'un actif loué, la norme internationale le permet.

Du côté du bailleur, les recommandations de la norme internationale diffèrent quelque peu de celles précisées dans la norme canadienne à l'égard du calcul du produit pouvant être comptabilisé.

### Avantages du personnel

Par rapport au chapitre 3461, l'IAS 19 – *Avantages du personnel* offre un certain nombre de distinctions importantes. Leur énumération complète pouvant alourdir techniquement ce texte, nous nous contenterons de couvrir les aspects les plus généraux de ces distinctions, sans entrer dans des détails particuliers. Précisons tout d'abord que l'IAS 19 inclut, entre autres, les directives pour le traitement, aux états financiers, du coût des avantages à court terme qui devront être versés aux employés, lorsque de tels avantages découlent d'une obligation actuelle, juridique ou implicite, et qu'une estimation fiable de ces avantages peut être effectuée. Présentement, ces avantages sont exclus du champ d'application du chapitre 3461.

En ce qui a trait au traitement des coûts des *régimes à cotisations définies* (cotisations déterminées), la norme internationale ne fournit aucune indication sur la comptabilisation des services passés, et les informations à fournir à l'égard de ces services sont moins contraignantes que celles requises en vertu de l'actuelle norme canadienne.

Pour le traitement des coûts associés aux *régimes à prestations définies* (prestations déterminées), la norme internationale permet la comptabilisation des écarts actuariels directement dans les capitaux propres, ce que ne permet pas la norme canadienne. De plus, tandis que la norme canadienne exige une évaluation des actifs et de l'obligation liée au régime annuellement et dans un délai maximum de trois mois avant la date de la fin de la période financière, la norme internationale est plus flexible, en exigeant que ces évaluations soient effectuées 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 date de clôture*<sup>22</sup>.

### Impôts sur le résultat

Plusieurs recommandations de l'IAS 12 – *Impôts sur le résultat* sont semblables à celles que propose le chapitre 3465. La terminologie est cependant différente, les actifs/passifs d'impôts futurs sont, dans la norme internationale, désignés par les termes d'*actif/passif d'impôts différés*. De plus, comme certains aspects traités dans le chapitre 3465 sont principalement liés au régime fiscal canadien, nous ne retrouvons pas leur équivalent dans l'IAS 12. Il en est ainsi, par exemple, pour les impôts remboursables et pour l'impôt minimum de remplacement. De plus, les conditions de la comptabilisation d'un actif d'impôt différé sont quelque peu différentes, puisqu'elles reposent sur la probabilité que les bénéfices imposables futurs puissent permettre de recouvrer l'actif d'impôt différé, alors que la norme canadienne indique qu'un tel actif peut être comptabilisé lorsqu'il est plus probable qu'improbable qu'il puisse se réaliser. De plus, contrairement à la norme canadienne, l'IAS 12 ne permet pas la comptabilisation d'impôts différés lors de l'acquisition d'un élément dont la valeur fiscale diffère de la valeur comptable au moment de l'acquisition, exception faite des transactions effectuées dans le cadre d'un regroupement d'entreprises. Enfin, mentionnons que l'IAS 12 ne permet pas que les actifs/passifs d'impôt différé soient comptabilisés en tant qu'actifs et passifs courants au bilan.

<sup>22</sup> International Accounting Standards Board, IAS 19, par. 56.

## Les provisions

L'IAS 37 – *Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels* regroupent des recommandations actuellement formulées dans divers chapitres du *Manuel de l'ICCA*. Cette norme traite, notamment, des gains et des pertes éventuels, de même que des obligations de mise hors service. Cette norme revêt une importance particulière dans le référentiel international, puisqu'elle aborde les aspects fondamentaux de la comptabilisation et de l'évaluation des passifs. Sur le plan des concepts nouveaux que la norme aborde comparativement au référentiel canadien actuel, mentionnons la notion de *provision* et celle d'*obligation implicite*.

L'IAS 37 définit la provision comme un passif dont l'échéance ou le montant est incertain, et qui résulte d'une obligation juridique ou **implicite** découlant d'un événement passé. Les recommandations de cette norme se trouvent donc à couvrir les exigences actuellement formulées au chapitre 3110 sur la comptabilisation des passifs liés à des obligations de mise hors service. Toutefois, à ce sujet, le référentiel international fournit un peu moins de directives que la norme canadienne actuelle et il propose aussi des traitements qui diffèrent quelque peu. Ainsi, l'évaluation initiale d'une obligation de mise hors service sera fonction de la meilleure évaluation de la direction, et non de la juste valeur.

De plus, l'IAS 37 établit une distinction entre les passifs éventuels et la provision. Ainsi, lorsqu'il est plus probable qu'improbable qu'une obligation qui résultera en une sortie de ressources économiques existe à la date de présentation des états financiers, une **provision** doit être inscrite. Par contre, lorsqu'il est plus improbable que probable qu'une telle obligation existe, l'entité doit procéder par voie de note pour faire mention de ce **passif éventuel**. Ces recommandations diffèrent de celles des normes canadiennes, plus au niveau de la forme que du fond, puisque l'actuel chapitre 3290 prévoit trois catégories de passifs éventuels, qualifiés de **probable**, d'**improbable** et d'**indéterminable**, les passifs éventuels probables devant être comptabilisés, les passifs éventuels improbables étant présentés par voie de notes, alors que les passifs éventuels indéterminables ne nécessitent aucune mention.

En ce qui concerne les actifs éventuels, leur comptabilisation en vertu du référentiel international n'est pas autorisée, sauf lorsque la réalisation des produits est **quasiment certaine** (non pas probable). À ce moment, un tel produit ne correspond plus à la définition d'un actif éventuel<sup>23</sup>, et sa comptabilisation est autorisée. Par contre, lorsqu'une entrée d'avantages économiques est probable (et non quasiment certaine), des informations par voie de notes sont autorisées<sup>24</sup>. Retenons ici que dans le référentiel international, un actif ou un passif éventuel n'est pas comptabilisé, mais qu'il doit faire l'objet d'une présentation par voie de notes.

## Les normes internationales et la présentation des passifs courants

Les dispositions de l'IAS 1 à l'égard de la comptabilisation et de l'évaluation des passifs courants sont, en règle générale, semblables aux exigences actuelles du référentiel canadien. Ainsi, l'IAS 1 exige que la dette à long terme qui vient à échéance dans le prochain exercice soit présentée dans les passifs courants, à moins que l'entité envisage et ait la capacité de refinancer la dette en vertu d'une facilité de prêt existant à la date de clôture de la période.

Par contre, lorsqu'une dette à long terme est devenue remboursable à vue avant ou à la date de clôture, parce que les engagements prévus à l'accord de financement n'ont pas été respectés, elle doit être classée à titre de **passif courant**, même si le prêteur a accepté un refinancement ou un rééchelonnement à long terme des paiements, après la date de clôture et avant la date d'autorisation de publication des états financiers. Pour qu'une telle dette puisse être considérée comme un passif non courant, le prêteur doit avoir accepté, **au plus tard à la date de clôture**, d'octroyer un délai prenant fin au plus tôt douze mois après la date de clôture de la période considérée par les états financiers<sup>25</sup>.

## La présentation des éléments de capitaux propres

Les exigences pour la présentation des éléments de capitaux propres que prévoient les normes internationales sont semblables à celles que nous trouvons aux chapitres 1530 *Résultat étendus*, 3240 *Capital actions*, 3251 *Capitaux propres* et 3260 *Réserves du Manuel de l'ICCA*, si ce n'est le fait que ces exigences sont formulées dans l'IAS 1 *Présentation des états financiers*.

<sup>23</sup> International Accounting Standards Board, *IAS 37*, par. 33.

<sup>24</sup> International Accounting Standards Board, *IAS 37*, par. 89.

<sup>25</sup> International Accounting Standards Board, *IAS 1*, par. 73 à 75.

## Les normes internationales et la présentation des capitaux propres

Le modèle de bilan que propose l'IAS 1 indique que les postes Capital d'apport (capital social), Résultats non distribués (bénéfices non répartis) et Autres composantes des capitaux propres doivent être présentés distinctement, de même que le poste Intérêts minoritaires. Il est à noter que la présentation du cumul des autres éléments du résultat étendu telle que nous la connaissons actuellement est différente dans le référentiel international, puisque ce montant est réparti à travers différents postes des capitaux propres, à l'exclusion du poste de capital d'apport. Nous traiterons de ce sujet plus en détail un peu plus loin dans cette publication.

Mentionnons également que l'IAS 1 précise les exigences de présentation à l'égard des informations à fournir sur le capital. Ces exigences sont semblables à celles que nous retrouvons actuellement au chapitre 1535, si ce n'est que l'IAS 1 exige, en plus, que des informations relatives aux dividendes par action proposés ou décidés soient fournies dans les notes annexées aux états financiers.

## Autres particularités des normes internationales qui auront un impact sur la présentation de certains postes du bilan

L'adoption, au Canada, du référentiel des normes internationales aura également des impacts sur certains autres aspects de la présentation du bilan. Mentionnons à ce sujet que la comptabilisation des regroupements d'entreprises que propose l'IFRS 3 – *Regroupements d'entreprises* présente des différences importantes avec les normes actuelles formulées aux chapitres 1581 et 1600. Cependant, il est à noter que le CNC a annoncé son intention d'harmoniser les normes canadiennes avec les normes internationales à ce sujet, avant la date de basculement prévue du 1<sup>er</sup> janvier 2011.

Précisons également que certaines normes canadiennes ne trouvent pas leur équivalent dans le référentiel international actuel. Il s'agit, entre autres, des recommandations formulées au chapitre 1625 *Réévaluation intégrale des actifs et des passifs*, de même qu'aux chapitres 1800 *Entreprise personnelle* et 3805 *Crédits d'impôt à l'investissement*. Des différences importantes sont donc à prévoir concernant la présentation de certaines opérations ou de certains événements lors de l'adoption du référentiel international.

## 3.4 La présentation des résultats, des variations des capitaux propres et des flux de trésorerie

Les dispositions générales de présentation des résultats, des variations de capitaux propres et des flux de trésorerie sont résumées à l'IAS 1, mais elles sont complétées par des normes plus spécifiques. Nous traiterons, dans la présente section, de la présentation de certains éléments spécifiques des résultats, incluant le résultat étendu, de même que de l'état des variations des capitaux propres et du tableau des flux de trésorerie. L'objectif est de discuter des principales différences que propose le référentiel international en comparaison des normes actuelles du *Manuel*.

### Dispositions générales pour la présentation du résultat et du résultat étendu

Tout comme le permettent les normes canadiennes actuelles, l'entité peut présenter les composantes du résultat et du résultat étendu dans un même état ou séparément, dans deux états distincts, soit le compte de résultat et l'état du résultat étendu.

En plus de préciser le contenu minimal du résultat étendu, l'IAS 1 exige que soit montrée la répartition du résultat et du résultat étendu de la période qui est attribuable aux intérêts minoritaires ainsi qu'aux porteurs de capitaux propres (propriétaires) de l'entité, ce qui diffère de la norme canadienne actuelle à l'égard du résultat étendu.

En ce qui concerne les exigences relatives au contenu minimal du compte de résultat que détermine le référentiel international, elles sont moins exhaustives que celles actuellement formulées au chapitre 1520. De plus, les exigences liées au contenu des autres éléments du résultat étendu diffèrent quelque peu, comme nous le constaterons un peu plus loin.

Une autre distinction importante entre l'IAS 1 et les PCGR canadiens repose sur le fait que cette norme interdit explicitement la présentation dans une composante distincte du compte de résultat d'**éléments extraordinaires**. À ce sujet, l'IASB considère que de tels éléments découlent de risques commerciaux normaux auxquels fait face une entité<sup>26</sup> et qu'ils ne doivent pas être présentés dans une section particulière du compte de résultat. Par contre, l'IAS 1 exige, en plus des éléments désignés précisément par la norme, que tout élément de produit et de charge important par sa nature et son montant soit indiqué séparément dans le compte de résultat ou dans le résultat étendu, selon le cas.

### La présentation du résultat de la période

Pour la présentation du résultat de la période, l'IAS 1 exige qu'une analyse des charges soit présentée en utilisant une classification reposant, soit sur la nature des charges, soit sur leur fonction, en choisissant la méthode qui fournit les informations les plus fiables et les plus pertinentes. Voici des exemples de ces classifications telles que présentées par l'IAS 1 :

#### Classification selon la méthode des charges par nature<sup>27</sup>

Produit des activités ordinaires		X
Autres produits		X
Variations des stocks de produits finis et des travaux en cours	X	
Matières premières et consommables utilisées	X	
Coût des avantages du personnel	X	
Dotations aux amortissements	X	
Autres charges	X	
Total des charges	<hr/>	<hr/> (X)
Résultats		<hr/> <hr/> X

#### Classification selon la méthode des charges par fonction<sup>28</sup>

Produit des activités ordinaires		X
Coût des ventes		(X)
Marge brute		<hr/> X
Autres produits		X
Coûts commerciaux		(X)
Charges administratives		(X)
Autres charges		(X)
Résultats		<hr/> <hr/> X

L'IAS 1 précise également que lorsqu'une entité présente la classification de ses charges par fonction, elle doit aussi fournir des informations supplémentaires sur la nature des charges, telles que les dotations aux amortissements et les charges liées aux avantages du personnel.

<sup>26</sup> International Accounting Standards Board, IAS 1, BC 63.

<sup>27</sup> International Accounting Standards Board, IAS 1, par. 102.

<sup>28</sup> International Accounting Standards Board, IAS 1, par. 103.

## La présentation des autres éléments du résultat étendu de la période

En ce qui a trait aux éléments devant être présentés à titre d'*autres éléments du résultat étendu* de la période, le référentiel international présente quelques différences, en permettant qu'un plus grand nombre d'éléments y soient inscrits. L'IAS 1 mentionne à ce sujet que les éléments suivants nécessitent une présentation distincte à l'état du résultat étendu :

- Écart de réévaluation des éléments d'immobilisations corporelles et incorporelles (IAS 16 et IAS 38);
- Gain/perte actuariel des régimes de retraite (IAS 19);
- Gain/perte de change sur la conversion des états financiers d'une filiale étrangère (IAS 21);
- Gain/perte relatifs aux instruments financiers disponibles à la vente (IAS 39);
- Gain/perte résultant des couvertures de flux de trésorerie (IAS 39).

À la lecture de ces indications, nous pouvons constater que, comparativement aux PCGR canadiens, le référentiel international actuel offre une plus grande variété d'événements ou de transactions pouvant avoir un effet sur les autres éléments du résultat étendu.

Pour illustrer la présentation du résultat étendu, nous proposons, ci-dessous, un exemple de présentation inspiré du *Guide d'application de l'IAS 1*. Ce modèle d'état du résultat étendu présente chacune des composantes des autres éléments du résultat étendu net des impôts y afférents. Lorsqu'une telle présentation est retenue, le montant des impôts afférents à chacune des composantes des autres éléments du résultat étendu doit être présenté, soit dans les notes, ou directement à l'état du résultat étendu, en conformité avec les exigences de l'IAS 1.

D'autres modèles de présentation du résultat étendu sont proposés à l'IAS 1, et le lecteur est invité à consulter le *Guide d'application de l'IAS 1* pour connaître les autres formes de présentations autorisées. L'état que nous décrivons ci-après est un modèle présentant le résultat étendu dans un état distinct du compte de résultat pour la période.

## Exemple de présentation de l'état du résultat étendu

### XYZ Ltée – État du résultat étendu pour la période se terminant le 31 décembre 20X7

(En milliers de dollars)

	20X7	20X6
<b>Résultat de la période</b>	139 500	90 600
<b>Autres éléments du résultat étendu (nets des impôts y afférents) :</b>		
Conversion des activités à l'étranger	3 200	6 400
Instruments financiers disponibles à la vente	(14 400)	16 000
Couverture de flux de trésorerie	(400)	2 400
Écarts de réévaluation	800	1 600
<b>Autres éléments du résultat étendu de la période, nets des impôts</b>	<b>(10 800)</b>	<b>21 600</b>
<b>RÉSULTAT ÉTENDU DE LA PÉRIODE</b>	<b>128 700</b>	<b>112 200</b>
Résultat étendu attribuable aux :		
Porteurs de capitaux propres de la société mère	107 250	93 500
Intérêts minoritaires	21 450	18 700
	<b>128 700</b>	<b>112 200</b>

## Les normes internationales et la comptabilisation de certains éléments du résultat

Outre les dispositions générales que nous venons de discuter, le référentiel international présente certaines autres différences importantes pour la comptabilisation et l'évaluation des composantes du résultat, les divergences se faisant surtout sentir sur la mesure des produits.

### La comptabilisation et l'évaluation des produits

Les recommandations concernant la comptabilisation des produits sont principalement regroupées à l'IAS 11 – *Contrats de construction* et à l'IAS 18 – *Produits des activités ordinaires*, et elles sont complétées par la SIC 31 – *Produits des activités ordinaires – Opérations de troc impliquant des services de publicité*. Bien que fondamentalement les critères de comptabilisation des produits formulés par les normes canadiennes soient en convergence avec ceux formulés par le référentiel international, des distinctions concernant certaines opérations spécifiques pourraient, de l'avis du CNC, donner lieu à des différences importantes.

#### *Contrats de construction*

Il en est ainsi, par exemple, en ce qui concerne la comptabilisation des produits en provenance des contrats de construction. La norme internationale IAS 11 ne permet pas l'utilisation de la méthode de constatation des produits selon l'achèvement des travaux. Elle propose plutôt que soit utilisée la *méthode des coûts engagés* pour la comptabilisation des produits dans les circonstances où *le résultat d'un contrat ne peut être estimé de façon fiable*<sup>29</sup>. Cette méthode impose que les produits de la période soient comptabilisés jusqu'à concurrence des charges encourues, si bien qu'aucun bénéfice ne peut résulter des contrats de construction lorsqu'ils ne peuvent être évalués de façon fiable. En plus de préciser la méthode de comptabilisation à utiliser pour la comptabilisation des contrats de construction, l'IAS 11 fournit plus de précisions sur les éléments à prendre en considération dans la comptabilisation et l'évaluation des travaux en cours.

#### *Autres produits des activités ordinaires*

Quant à l'IAS 18, elle indique les principes généraux de la comptabilisation des produits en distinguant les produits liés à la vente de marchandises de ceux liés aux prestations de services ainsi qu'aux intérêts, redevances et dividendes. Les recommandations que cette norme formule sont semblables à ce qu'on peut trouver actuellement dans le référentiel canadien, si ce n'est que l'IAS 18 fournit des règles plus précises par rapport à l'évaluation du produit, qui doit être fonction de la contrepartie reçue ou à recevoir.

#### *Opérations non monétaires*

L'IAS 18 s'intéresse également aux opérations non monétaires concernant les échanges de biens et services. Les directives de cette norme imposent que le produit comptabilisé ayant trait à l'échange de biens ou de services **différents** soit fonction de la juste valeur des biens et services reçus et elle précise de plus que lorsque la valeur des biens et services reçus ne peut être mesurée de manière fiable, la juste valeur des biens et services cédés doit servir de référence. En ce qui concerne les échanges de biens et services semblables, l'IAS 18 indique qu'aucun produit ne doit être comptabilisé à leur endroit. Il est à noter que pour la comptabilisation des produits qui proviennent d'opérations non monétaires, la norme internationale fonde le traitement pour l'évaluation et la comptabilisation de la transaction sur la nature semblable des biens et services échangés, alors que la norme canadienne établit cette distinction à partir de l'existence ou non d'une substance commerciale dans la transaction.

<sup>29</sup> International Accounting Standards Board, *IAS 11*, par. 32.

## Paiements différés

En ce qui concerne les paiements différés, l'IAS 18 fournit plus de précisions que ne le fait la norme canadienne sur l'évaluation du produit à comptabiliser pour de telles transactions.

Finalement, au nombre des distinctions importantes que présente le référentiel international comparativement à celui des normes canadiennes, il est nécessaire de retenir que les précisions apportées par les CPN 141 à 144 ainsi que par la NOC-2 *Redevances de franchisage* pour la comptabilisation des produits sont fournies avec beaucoup moins d'exhaustivité dans les normes internationales. Il faut donc s'en remettre aux directives plus générales formulées par le référentiel international pour la comptabilisation de ces opérations ou événements plus spécifiques ou complexes. Rappelons toutefois qu'en ce qui concerne les opérations de troc portant sur des services de publicité, la SIC 31 fournit des directives plus complètes que ce que nous offre le référentiel canadien actuel.

## Les activités abandonnées

Les recommandations relatives à la comptabilisation et à l'évaluation des actifs destinés à être sortis et des activités abandonnées sont formulées à l'IFRS 5 – *Actifs non courants détenus en vue de la vente et activités abandonnées*. Les exigences de présentation et d'évaluation qu'on y trouve sont semblables à celles du chapitre 3475, si ce n'est que les activités abandonnées sont définies avec plus de restriction dans la norme internationale.

## Les opérations entre parties liées (apparentées)

Alors que le chapitre 3840 *Opérations entre apparentés* formule des recommandations pour l'évaluation et la présentation des opérations entre apparentés, l'IAS 24 – *Informations relatives aux parties liées* ne donne pas de précision sur l'évaluation de telles opérations, mais exige que de plus amples informations soient divulguées à leur sujet. Parmi les exigences additionnelles formulées par le référentiel international, mentionnons les renseignements à fournir au sujet de la rémunération du personnel-clé de direction. La norme entend par personnel-clé de direction les personnes qui détiennent l'autorité et la responsabilité de la planification, de la direction et du contrôle des activités de l'entreprise et elle exige que le cumul de la rémunération du personnel-clé de direction soit publié de façon détaillée. Elle oblige ainsi que des détails soient fournis à l'égard des avantages à court terme (salaires, primes, avantages en nature, etc.), des avantages postérieurs à l'emploi, des indemnités de fin de contrat, des avantages sur capitaux propres (options d'achat d'actions) et autres avantages à long terme, dont le personnel-clé de direction peut bénéficier.

## Rémunération et autres paiements à base d'actions

L'IFRS 2 – *Paiement fondé sur des actions* fournit des directives semblables à celles contenues au chapitre 3870 du référentiel canadien. Toutefois, de l'avis du CNC, des différences importantes pourraient avoir un impact sur l'évaluation et sur la comptabilisation aux états financiers de certaines ententes de paiement fondées sur des actions. Parmi les différences les plus significatives, l'IFRS 2 exige, pour l'évaluation des options sur actions de sociétés fermées, la prise en compte de la volatilité de la valeur de telles actions sur la durée de vie attendue de l'option qui s'y rattache.

En ce qui concerne les transactions à base d'actions engageant des parties autres que des membres du personnel, la norme internationale considère que la juste valeur des biens ou des services reçus est, dans la majorité des cas, une estimation fiable de la valeur de la transaction, tandis que la norme canadienne demande que de telles opérations soient mesurées, soit à la juste valeur de la contrepartie reçue, soit à la juste valeur des instruments de capitaux propres émis selon la juste valeur considérée comme la plus fiable.

Certaines autres différences importantes et plus particulières existent quant à l'évaluation et à la comptabilisation des transactions à base d'actions, entre autres sur le plan des dates à retenir, du traitement des opérations pouvant être réglées au moyen de la trésorerie et des modifications d'attribution.

## Dispositions générales pour la présentation des variations des capitaux propres

Les recommandations des chapitres 3251 et 1400 du *Manuel de l'ICCA* qui exigent la divulgation des informations sur les variations des capitaux propres et des bénéfices non répartis sont légèrement différentes dans le référentiel international. En effet, celui-ci exige que de telles informations soient divulguées dans un état appelé *État des variations des capitaux propres*<sup>30</sup>, lequel doit présenter les éléments suivants :

- Le montant total du résultat étendu de la période, en distinguant la portion attribuable aux ayant droits de la société mère et aux intérêts minoritaires;
- Les effets sur chacune des composantes des capitaux propres, des ajustements rétroactifs (exemple : modifications comptables) ayant touché ces composantes, s'il y a lieu;
- Un rapprochement entre les soldes du début et de la fin de la période pour chacune des composantes des capitaux propres, en distinguant :
  - les résultats de la période;
  - les autres éléments du résultat étendu;
  - les transactions avec les porteurs de capitaux propres agissant en cette qualité, en démontrant distinctement leurs contributions, les distributions faites à leur endroit ainsi que les modifications de participations dans les filiales qui n'ont pas résulté en une perte de contrôle<sup>31</sup>.

L'IAS 1 précise que les composantes des capitaux propres sont constituées de chacune des catégories de capital-actions, de chacune des catégories d'éléments constituant le cumul des autres éléments des résultats étendus ainsi que du total des résultats non distribués (bénéfices non répartis). Il y est de plus indiqué que les distributions de dividendes de la période, à l'endroit des porteurs de capitaux propres, doivent être présentées, soit dans l'état de la variation des capitaux propres ou dans les notes annexées aux états financiers. Doit y figurer également la valeur du ou des dividendes par action.

En ce qui concerne les dividendes, l'IAS 1 exige de plus que soit divulgué, dans les notes, le montant des dividendes proposés ou décidés avant l'autorisation de publication des états financiers, mais qui ne sont pas comptabilisés en tant que distribution aux porteurs de capitaux propres pendant la période, en plus du montant par action correspondant à ces dividendes. De plus, le montant des dividendes privilégiés cumulatifs non comptabilisés doit être indiqué dans les notes.

À titre d'illustration, nous reproduisons ci-après le modèle simplifié d'un état des variations des capitaux propres, inspiré du guide d'application de l'IAS 1. Le contenu de cet état fait référence aux informations que nous avons présentées précédemment à l'intérieur de notre exemple d'état du résultat étendu.

<sup>30</sup> International Accounting Standards Board, IAS 1, par. 106.

<sup>31</sup> International Accounting Standards Board, IAS 1, par. 106.

## Exemple de présentation de l'état des variations des capitaux propres

### XYZ Ltée – État des variations des capitaux propres pour la période terminée le 31 décembre 20X7

(En milliers de dollars)

	Capital social	Résultats non distribués	Conversion des activités à l'étranger	Instruments financiers disponibles à la vente	Couvertures de flux de trésorerie	Écarts de réévaluation	Total	Intérêts minoritaires	Total des capitaux propres
<b>Solde au 1<sup>er</sup> janvier 20X6</b>	600 000	118 100	(4 000)	1 600	2 000	–	717 700	29 800	747 500
Modifications comptables	–	400	–	–	–	–	400	100	500
Soldes ajustés	600 000	118 500	(4 000)	1 600	2 000	–	718 100	29 900	748 000
<b>Variation des capitaux propres de 20X6</b>									
Dividendes	–	(10 000)	–	–	–	–	(10 000)	–	(10 000)
Total du résultat étendu de la période	–	53 200	6 400	16 000	(2 400)	1 600	74 800	18 700	93 500
<b>Soldes au 31 décembre 20X6</b>	600 000	161 700	2 400	17 600	(400)	1 600	782 900	48 600	831 500
<b>Variation des capitaux propres de 20X7</b>									
Capital social émis	50 000	–	–	–	–	–	50 000	–	50 000
Dividendes	–	(15 000)	–	–	–	–	(15 000)	–	(15 000)
Total du résultat étendu de la période	–	96 600	3 200	(14 400)	(400)	800	85 800	21 450	107 250
<b>Soldes au 31 décembre 20X7</b>	650 000	243 300	5 600	3 200	(800)	2 400	903 700	70 050	973 750

L'analyse détaillée de cet exemple permet d'observer que le total du résultat étendu de la période (107 250 \$) représente le montant attribuable aux porteurs de capitaux propres que nous avons présenté à l'état du résultat étendu. De plus, les montants attribués à chacune des composantes des autres éléments de résultat étendu présentés à l'état des variations des capitaux propres correspondent aux montants nets des impôts afférents présentés à l'état du résultat étendu.

Tout comme pour l'état du résultat étendu, d'autres modèles peuvent être utilisés pour la présentation de l'état des variations des capitaux propres. Nous invitons donc le lecteur à consulter le *Guide d'application de l'IAS 1* pour plus de détails.

## Dispositions générales pour la présentation du tableau des flux de trésorerie

Bien que l'IAS 1 formule l'exigence de compléter la présentation d'un jeu d'états financiers par la présentation du tableau des flux de trésorerie, elle ne précise toutefois pas le contenu de celui-ci. Les précisions à cet égard sont plutôt formulées par l'IAS 7 – *Tableaux des flux de trésorerie*. De l'avis du CNC, les exigences du chapitre 1540 *État des flux de trésorerie* sont en convergence avec la norme internationale. Cependant, certaines distinctions de forme nécessitent quelques explications.

Dans un premier temps, mentionnons que la norme internationale définit les équivalents de trésorerie comme des *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*<sup>32</sup>. Une telle définition permet de considérer certains investissements en actions, par exemple des actions privilégiées acquises peu avant leur date d'échéance et ayant une date de remboursement déterminée comme des équivalents de trésorerie, ce qui n'est pas possible en vertu des normes canadiennes actuelles.

De plus, la norme internationale, contrairement à la norme canadienne, n'interdit pas explicitement la présentation de flux de trésorerie par action.

Quant à la terminologie utilisée par la norme internationale, elle est semblable à celle des normes canadiennes, si ce n'est que les *activités d'exploitation* y sont appelées *activités opérationnelles*.

---

<sup>32</sup> International Accounting Standards Board, IAS 7, par. 6.



# Chapitre 4

## Stratégie de mise en œuvre des IFRS

Comme nous l'avons déjà mentionné, l'obligation de présenter des états financiers IFRS pour les périodes qui s'ouvriront à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2011 implique la prise en compte des normes internationales bien avant cette date.

Mettre en œuvre un plan efficace pour la conversion en IFRS nécessite de la part des intervenants une stratégie de mise en place qui tienne compte des différents aspects liés à cette conversion. Ces aspects se résument à peu près à :

- évaluer les besoins de formation et élaborer un plan visant à satisfaire ces besoins;
- analyser les IFRS et leurs impacts possibles sur la présentation de l'information financière de l'entité et également sur ses mesures de performance;
- évaluer les choix qui s'imposent au moment de la transition (IFRS 1) ainsi que les avantages qu'ils peuvent comporter;
- évaluer les besoins additionnels d'informations qu'exige la conversion (IFRS 1);
- évaluer les modifications qu'il sera nécessaire d'apporter aux systèmes d'informations en place;
- planifier le travail de transition.

L'expérience européenne du passage aux IFRS, en 2005, a démontré que la conversion exerce des pressions considérables sur les organisations et sur leurs ressources, et qu'elle engendre des coûts importants, non seulement pour se conformer aux IFRS, mais également pour expliquer les effets de cette transition sur l'information financière publiée. Une bonne planification ne peut que faciliter la réalisation de la transition et permettre d'éviter de mauvaises surprises.

### L'IFRS 1

L'IFRS 1 est une norme qui s'applique aux entités qui préparent des états financiers selon les IFRS pour la première fois. Ainsi, toutes les entités canadiennes qui adopteront les IFRS devront appliquer les exigences formulées par l'IFRS 1.

L'objectif de cette norme est de garantir que les premiers états financiers IFRS d'une entité contiendront des informations transparentes et comparables pour les utilisateurs. À cet égard, cette norme exige que soient fournies des informations spécifiques liées au passage aux normes internationales. La norme fournit également aux préparateurs des indications sur la manière d'établir le point de départ de la comptabilité selon les IFRS et d'assurer que les coûts de mise en place des IFRS ne dépassent pas les avantages qu'en retireront les utilisateurs.

Pour atteindre ces objectifs, la norme fournit des directives quand aux informations que doivent présenter les premiers états financiers IFRS, elle précise les directives visant la conversion du *premier bilan d'ouverture* préparé à la *date de la transition*, elle prévoit certaines exceptions aux exigences normales qui s'appliquent en cas de modifications comptables et interdit, dans des cas spécifiques, l'application rétrospective de certains traitements prévus aux IFRS.

La connaissance des dispositions de cette norme revêt donc un caractère essentiel pour l'établissement de la stratégie de mise en œuvre.

## Conversion du premier bilan d'ouverture en IFRS

Le premier bilan d'ouverture en IFRS marque le point de départ de la comptabilité selon les IFRS<sup>33</sup>. Pour préparer ce bilan, l'entité doit utiliser les mêmes méthodes comptables que celles utilisées pour la publication de ses premiers états financiers IFRS. Si nous reprenons l'exemple d'Almeria, présenté précédemment au chapitre 2, le bilan d'ouverture préparé en date du 1<sup>er</sup> février 2009 ainsi que les autres bilans présentés à des fins comparatives devront utiliser les méthodes comptables en vigueur et appliquées dans les premiers états financiers IFRS qui seront ceux du 31 janvier 2012.

La préparation du premier bilan d'ouverture comprend :

- 1) la comptabilisation de tous les actifs et passifs dont les IFRS imposent la comptabilisation en fonction des exigences propres au référentiel international;
- 2) l'élimination des actifs et des passifs qui ne peuvent être comptabilisés en vertu du référentiel international;
- 3) le reclassement de certains éléments comptabilisés en vertu de l'ancien référentiel comptable en fonction des exigences du nouveau référentiel;
- 4) l'affectation aux résultats non distribués du début de la période de transition ou à une autre catégorie de capitaux propres, lorsque applicable, de tout ajustement découlant de la transition (effet rétroactif).

L'IFRS 1 prévoit certaines exemptions qui sont applicables lors de la préparation du premier bilan d'ouverture en IFRS. La raison d'être de ces exemptions est d'éviter que l'application rétrospective de certaines normes du référentiel international ne soit trop complexe et qu'elle entraîne des coûts prohibitifs qui excèdent les avantages que pourront en retirer les utilisateurs. Certaines des exemptions sont facultatives, alors que d'autres sont obligatoires.

Les exemptions facultatives portent sur :

- les regroupements d'entreprises (IFRS 3);
- la juste valeur ou la réévaluation comme coût présumé des immobilisations (IAS 1, IAS 38 et IAS 40);
- les avantages du personnel (IAS 19);
- le montant cumulé des différences de conversion (IAS 21);
- les instruments financiers composés (IAS 32);
- les actifs et les passifs de filiales et autres entreprises associées;
- la désignation des instruments financiers précédemment comptabilisés (IAS 39);
- les transactions de paiements fondés sur des actions (IFRS 2);
- les contrats d'assurances (IFRS 4);
- les passifs liés au démantèlement inclus dans le coût d'une immobilisation (IFRIC 1 et IAS 37);
- les contrats de location (IAS 17 et IFRIC 4);
- les actifs et les passifs financiers évalués à la juste valeur au moment de leur comptabilisation initiale (IAS 39);
- les accords de concession de service (IFRIC 2).

Ces exemptions facultatives offrent aux entités certains choix pour la comptabilisation et l'évaluation des actifs et des passifs du premier bilan d'ouverture en IFRS. Les entités qui adopteront les normes internationales doivent être au fait des exemptions facultatives, si elles veulent être en mesure d'effectuer les choix qui leur conviendront le mieux.

<sup>33</sup> International Accounting Standards Board, *IFRS 1*, par. 6.

Quant aux exemptions obligatoires, elles concernent principalement les situations où l'application rétrospective du nouveau référentiel exigerait de la part de la direction l'application de jugements liés à des conditions passées pour lesquelles le dénouement est maintenant connu. Ces exemptions obligatoires concernent :

- la décomptabilisation d'actifs ou de passifs financiers (IAS 39);
- la comptabilité de couverture (IAS 39);
- les estimations;
- les actifs classés comme détenus en vue de la vente et les activités abandonnées (IFRS 5).

Ces exemptions obligatoires **interdisent** l'application rétrospective des IFRS concernés et/ou la prise en compte d'événements connus après la date de transition pour la conversion du premier bilan d'ouverture en IFRS.

Il est important de préciser que les permanents du CNC ont présenté certaines propositions de modifications à l'IFRS 1, afin de tenir compte des défis auxquels les entités canadiennes auront à faire face lorsqu'elles adopteront les IFRS. Un exposé-sondage sur les propositions de modifications de l'IFRS 1 est prévu et devrait être publié incessamment. Il s'agit donc d'un dossier à suivre.

### Présentation et informations à fournir

Conformément aux exigences de l'IAS 1, les premiers états financiers IFRS doivent comprendre au moins trois bilans, deux états du résultat étendu, deux comptes de résultat (s'il y a lieu), deux tableaux des flux de trésorerie, deux états des variations des capitaux propres et les notes correspondantes.

De plus, ces premiers états financiers IFRS doivent expliquer l'impact que la transition du référentiel comptable antérieur vers le référentiel international a produit sur la situation financière, sur la performance financière ainsi que sur les flux de trésorerie<sup>34</sup> de l'entité publiante.

Pour se conformer à cette exigence, l'IFRS 1 exige que les rapprochements soient effectués de la manière suivante :

- **Un rapprochement entre les capitaux propres** en vertu de l'ancien référentiel et en vertu des normes internationales doit être effectué pour chacune des dates suivantes :
  - La date de transition aux IFRS;
  - La date de clôture des derniers états financiers annuels présentés en rapport avec l'ancien référentiel.
- **Un rapprochement entre le résultat étendu** doit être présenté selon les IFRS et selon l'ancien référentiel en date de la dernière période présentée en rapport avec l'ancien référentiel<sup>35</sup>.

L'IFRS 1 précise que de tels rapprochements doivent fournir suffisamment de détails pour permettre aux utilisateurs de comprendre les ajustements significatifs apportés aux éléments du bilan et du compte de résultat. L'ampleur des informations fournies à titre de rapprochement peut donc, dans certaines situations, s'avérer importante.

De plus, si l'entité a présenté un tableau des flux de trésorerie lors de la présentation de ses derniers états financiers préparés selon l'ancien référentiel comptable, elle doit expliquer les ajustements importants apportés au tableau des flux de trésorerie, à la suite de l'adoption du référentiel international.

D'autres exigences peuvent s'ajouter à celles discutées précédemment, dans certaines circonstances. La lecture intégrale de l'IFRS 1 ne peut être négligée par le lecteur qui aura à prendre en charge ou à superviser la transition vers les IFRS.

<sup>34</sup> International Accounting Standards Board, *IFRS 1*, par. 38.

<sup>35</sup> International Accounting Standards Board, *IFRS 1*, par. 39.



## La présentation de l'information financière des entités sans obligation publique de rendre des comptes

Au moment du dépôt de son plan stratégique, en 2005, le CNC reconnaissait qu'une formule « passe-partout » ne convenait pas au Canada, et qu'il était nécessaire de mettre en œuvre des stratégies distinctes pour les principales catégories d'entités publiantes, à savoir les sociétés ouvertes, les sociétés fermées et les organismes à but non lucratif.

### La présentation de l'information financière des sociétés à capital fermé

Le référentiel des IFRS ne sera imposé au Canada qu'aux sociétés ayant une obligation publique de rendre compte. Pour cette raison, le CNC s'est engagé, dans son plan stratégique, à examiner en détail les besoins des utilisateurs des sociétés fermées, en vue de tenter d'établir un modèle d'information financière correspondant à ces besoins. Après de nombreuses consultations sur le sujet et après avoir considéré la possibilité d'établir une distinction entre les sociétés privées ayant des utilisateurs importants et celles n'en comptant pas, le CNC envisage présentement la possibilité d'adopter un référentiel unique pour les sociétés privées. Ce référentiel pourrait prendre appui sur les normes formulées actuellement par le *Manuel de l'ICCA*, tout en visant leur simplification en fonction des besoins des utilisateurs concernés.

Le CNC travaille actuellement à ce projet de référentiel pour les entreprises dites « à capital fermé » et il a divulgué certaines des caractéristiques de ce nouveau référentiel :

- **Le référentiel s'appliquera à toutes les entreprises à capital fermé sans qu'aucun critère ne soit requis.** L'assentiment unanime des actionnaires, qui était obligatoire pour l'adoption de l'information différentielle, n'a pas été retenu. Les sociétés à capital fermé auront ainsi le choix d'adopter ce référentiel ou de suivre celui des IFRS;
- **Le nouveau référentiel sera fondé sur le même cadre conceptuel que celui des IFRS.** Ainsi les définitions des actifs, des passifs, des produits et des charges ainsi que les critères de comptabilisation et d'évaluation des éléments des états financiers seront identiques. Mentionnons à ce sujet qu'en juillet 2008, le CNC a publié un exposé-sondage proposant la modification du chapitre 1000, pour y intégrer les recommandations que propose l'IASB dans son exposé-sondage *Cadre conceptuel de l'information financière amélioré*. L'intégration au *Manuel de l'ICCA* des modifications proposées au cadre international permettra l'harmonisation entre le cadre canadien et le cadre international, en vue d'une base commune pour la présentation, au Canada, de l'information financière des sociétés fermées et des sociétés ouvertes;
- **Le nouveau référentiel sera axé sur l'élaboration de normes révisées qui reposeront sur le jugement professionnel.** Le nouveau référentiel sera ainsi fondé davantage sur l'application de principes que sur des règles détaillées;
- **Le nouveau référentiel sera basé sur les normes actuelles formulées par le Manuel de l'ICCA-Manuel de comptabilité.** Ces normes étant bien connues des utilisateurs, elles constituent une référence de qualité;
- **Le référentiel destiné aux sociétés à capital fermé sera en lien avec les IFRS.** Du fait que le nouveau référentiel partagera les mêmes racines que les IFRS, leur évolution pourrait entraîner des modifications corrélatives du référentiel pour les sociétés à capital fermé;

- **Les principaux changements apportés aux normes actuelles formulées dans le Manuel de l'ICCA seront basés sur le rapport coût/avantage.** Le nombre d'éléments actuellement controversés dans le *Manuel de l'ICCA* se limite à certaines normes précises telles que les instruments financiers, la consolidation, les impôts futurs, les obligations liées à la mise hors service d'immobilisations, les avantages sociaux futurs, les contrats de location, le classement court terme / long terme, les écarts d'acquisition et autres actifs incorporels et les paiements à base d'actions. Ces normes seront étudiées par un comité consultatif constitué de praticiens, de préparateurs et d'utilisateurs chevronnés;
- **Les obligations d'informations pour les entreprises à capital fermé seront considérablement moindres que celles actuellement imposées par le Manuel.** Ces obligations seront réexaminées à la lumière des besoins des utilisateurs qui peuvent généralement avoir accès à une information complémentaire de manière plus directe;
- **Certains textes moins pertinents du Manuel actuel pourraient être retirés.** Les chapitres, notes d'orientation (NOC) et abrégés du CPN qui ne concernent que les sociétés publiques seront exclus du nouveau référentiel. Pensons, entre autres, au chapitre 1701, *Informations sectorielles*, au chapitre 1751, *États financiers intermédiaires* et au chapitre 3500, *Résultat par actions*.

Le CNC prévoit avoir terminé la publication des résultats de ses travaux sur le nouveau référentiel à l'automne 2008. Des consultations ayant lieu à l'été et à l'automne 2008, le CNC envisage la possibilité de conclure les délibérations sur ce sujet d'ici la fin de 2008. En date de la présente publication, le CNC avait élaboré un certain nombre d'avant-projets de normes destinées aux sociétés à capital fermé, et ses membres travaillaient à l'élaboration d'autres avant-projets de normes. Ces normes prennent appui sur les recommandations actuelles du *Manuel de l'ICCA*. Pour connaître les détails de ces travaux, le lecteur est invité à consulter le site Web suivant : [www.cnccanada.org](http://www.cnccanada.org) - Planification stratégique : entreprises à capital fermé.

## La présentation de l'information financière des organismes à but non lucratif (OBNL)

Comme nous l'avons déjà souligné, le référentiel international ne fournit aucune recommandation spécifique qui tienne compte des particularités des OBNL, ce qui a fait en sorte que le CNC a formulé, dans son plan stratégique, son intention de maintenir l'application des éléments des PCGR canadiens se destinant à l'information financière de ces organismes. Le CNC s'est de plus engagé à consulter les intervenants de ce secteur, dans le but d'établir une stratégie adaptée à leurs besoins. En date de la présente publication, le CNC réfléchissait aux conséquences pour les OBNL de l'adoption des IFRS pour les sociétés ayant une obligation publique de rendre des comptes, d'une part, et de la mise en place d'un référentiel destiné aux entreprises à capital fermé, d'autre part.

Étant donné que de nombreuses parties prenantes estiment que la crédibilité actuelle des états financiers des OBNL repose sur le fait qu'ils sont préparés en tenant compte d'un référentiel généralement reconnu (PCGR), le CNC considère important de tenir compte de ce fait à l'avenir.

À ce jour, le CNC envisage la possibilité d'exiger des OBNL qu'elles appliquent les mêmes normes que celles destinées aux entreprises à but lucratif, tout en entrevoyant la possibilité d'y greffer des indications ayant trait aux opérations et situations qui leurs sont propres, un peu à la manière des chapitres actuels de la série 4400. De l'avis du CNC, la grande majorité des organismes à but non lucratif possèdent des besoins très simples en matière d'information financière, faisant en sorte que les normes destinées aux entreprises à capital fermé pourraient très bien leur convenir, si elles sont complétées par des normes propres à leur secteur.

Au moment de la présente publication, les travaux à ce sujet se poursuivaient toujours, et l'évolution de ce dossier était toujours à suivre. Nous pouvons toutefois préciser que dans l'exposé sondage de juillet 2008 visant à modifier le chapitre 1000 en vue d'une harmonisation avec le cadre conceptuel du référentiel international, le CNC propose des dispositions qui tiennent compte des particularités des organismes à but non lucratif.

## Conclusion

La décision du CNC d'adopter le référentiel international pour la présentation de l'information financière des sociétés ayant une obligation publique de rendre des comptes constitue un changement important dans l'évolution de la normalisation canadienne.

En proposant un survol du référentiel international et de certaines des principales distinctions qu'il offre comparativement aux normes canadiennes actuelles, le présent document a cherché à donner accès à un résumé permettant de mieux comprendre les enjeux qui s'offrent à la profession en prévision du 1<sup>er</sup> janvier 2011.

La lecture de ces quelques pages vous aura sans doute permis de constater que l'adoption, au Canada, du référentiel international, ne constitue pas une révolution de l'environnement comptable, mais plutôt une modification de celui-ci. En effet, plusieurs aspects fondamentaux du référentiel international s'apparentent aux normes comptables actuelles, quoique dans le détail de certaines applications, nous trouvons certaines différences significatives.

Le défi qui s'offre autant à ceux qui préparent et attestent l'information financière qu'à ceux qui l'utilisent aux fins de la prise de décision sera de s'adapter au nouveau référentiel et d'en comprendre le fonctionnement. Dans cette perspective, nous espérons que le *tour d'horizon* du référentiel international proposé par ce document vous aura permis d'en comprendre les principaux enjeux.



## Annexe

### Concordance entre les IFRS et les PCGR canadiens

Normes internationales d'information financière	Chapitre(s) du <i>Manuel</i>	Notes d'orientation	Abrégés du CPN
IAS 1 <i>Présentation des états financiers</i>	1000, 1300, 1400, 1505, 1508, 1510, 1520, 1530, 1535, 3000, 3020, 3210, 3240, 3251, 3260, 3480		59, 122
IAS 2 <i>Stocks</i>	3031		
IAS 7 <i>Tableaux des flux de trésorerie</i>	1540, 1651		34, 47
IAS 8 <i>Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs</i>	1100, 1506, 3480, 3610		
IAS 10 <i>Événements postérieurs à la date de clôture</i>	3820		
IAS 11 <i>Contrats de construction</i>	1505, 1508, 3030, 3400		65, 78
IAS 12 <i>Impôt sur le résultat</i>	1300, 3465		120, 136, 146
IAS 16 <i>Immobilisations corporelles</i>	1400, 1506, 1520, 3061, 3280, 3831		27, 80, 86, 126
IAS 17 <i>Contrats de location</i>	1520, 3065		19, 21, 25, 30, 46, 52, 61, 85, 97, 150
IAS 18 <i>Produits des activités ordinaires</i>	3400	2, 4	65, 123, 141, 142, 143, 156
IAS 19 <i>Avantages du personnel</i>	3461		134, 162
IAS 20 <i>Comptabilisation des subventions publiques et informations à fournir sur l'aide publique</i>	1520, 3800		
IAS 21 <i>Effets des variations des cours des monnaies étrangères</i>	1651		130
IAS 23 <i>Coûts d'emprunt</i>	1505, 3061, 3850		12
IAS 24 <i>Information relative aux parties liées</i>	3840		79, 83
IAS 26 <i>Comptabilité et rapports financiers des régimes de retraite</i>	4100		

Normes internationales d'information financière	Chapitre(s) du Manuel	Notes d'orientation	Abrégés du CPN
IAS 27 <i>États financiers consolidés et individuels</i>	1300, 1590, 1600, 3051	15	163
IAS 28 <i>Participations dans des entreprises associées</i>	1300, 3051	18	8
IAS 29 <i>Information financière dans les économies hyperinflationnistes</i>	1651		
IAS 31 <i>Participations dans des coentreprises</i>	1300, 3055, 3831	18	38
IAS 32 <i>Instruments financiers : Présentation</i>	1300, 3863		50, 69, 70, 74, 75, 94, 96, 148, 149
IAS 33 <i>Résultat par action</i>	3500		10, 40, 50, 155
IAS 34 <i>Information financière intermédiaire</i>	1505, 1751, 3461, 3870		
IAS 36 <i>Dépréciation d'actifs</i>	1581, 3025, 3051, 3061, 3062, 3063, 4211		61, 64, 126, 129, 133, 136, 152
IAS 37 <i>Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels</i>	1000, 1508, 3110, 3280, 3290, 3475	14	91, 134, 135, 159
IAS 38 <i>Immobilisations incorporelles</i>	1581, 3061, 3062, 3450		55, 86, 118
IAS 39 <i>Instruments financiers : comptabilisation et évaluation</i>	1300, 1651, 3025, 3855, 3865	12, 14, 18	69, 88, 96, 101
IAS 40 <i>Immeubles de placement</i>	3061		
IAS 41 <i>Agriculture</i>			
IFRS 1 <i>Première adoption des Normes internationales d'information financière</i>			
IFRS 2 <i>Paiement fondé sur des actions</i>	3870		127, 132
IFRS 3 <i>Regroupements d'entreprises</i>	1300, 1581, 1600, 3062		10, 14, 42, 55, 64, 66, 73, 76, 94, 114, 119, 124, 125, 127, 137, 140, 152, 154
IFRS 4 <i>Contrats d'assurances</i>	4211	3, 8, 9	

Normes internationales d'information financière	Chapitre(s) du <i>Manuel</i>	Notes d'orientation	Abrégés du CPN
IFRS 5 <i>Actifs non courants détenus en vue de la vente et activités abandonnées</i>	3475		135, 153, 161
IFRS 6 <i>Prospection et évaluation de ressources minérales</i>	3061, 3063	11, 16	126, 152, 160
IFRS 7 <i>Instruments financiers : informations à fournir</i>	3025, 3862		
IFRS 8 <i>Segments opérationnels</i>	1701		115
SIC-7 <i>Introduction de l'Euro (IAS 21)</i>			
SIC-10 <i>Aide publique – Absence de relation spécifique avec des activités opérationnelles (IAS 20)</i>	3800		
SIC-12 <i>Consolidation – Entités ad hoc (IAS 27)</i>		15	157
SIC-13 <i>Entités contrôlées conjointement – Apports non monétaires par des coentrepreneurs (IAS 31)</i>	3055, 3831		
SIC-15 <i>Avantages dans les contrats de location simple (IAS 17)</i>	3065		21
SIC-21 <i>Impôts sur le résultat – Recouvrement des actifs non amortissables réévalués (IAS 12, IAS 16)</i>	3061, 3465		
SIC-25 <i>Impôts sur le résultat – Changements de statut fiscal d'une entité ou de ses actionnaires (IAS 12)</i>	3465		
SIC-27 <i>Évaluation de la substance des transactions prenant la forme juridique d'un contrat de location (IAS 1, IAS 17, IAS 18)</i>	3065, 3400		
SIC-29 <i>Informations à fournir – Accords de concession de services (IAS 1)</i>			
SIC-31 <i>Produits des activités ordinaires – Opérations de troc portant sur des services de publicité (IAS 18)</i>	3400		

Normes internationales d'information financière	Chapitre(s) du <i>Manuel</i>	Notes d'orientation	Abrégés du CPN
SIC-32 <i>Immobilisations incorporelles – Coûts liés aux sites Web</i> (IAS 38)	3061, 3062		86, 118
IFRIC-1 <i>Variations des passifs existants relatifs au démantèlement, à la remise en état et similaires</i> (IAS 1, IAS 8, IAS 16, IAS 23, IAS 36, IAS 37)			
IFRIC-2 <i>Parts sociales des entités coopératives et instruments similaires</i> (IAS 32, IAS 39)	3861		
L'IFRIC-3 <i>Droits d'émission a été retirée</i>			
IFRIC-4 <i>Déterminer si un accord contient un contrat de location</i> (IAS 8, IAS 16, IAS 17, IAS 38)	3065		150
IFRIC-6 <i>Passifs découlant de la participation à un marché déterminé Déchets d'équipements électriques et électroniques</i>			
IFRIC-7 <i>Application de l'approche du retraitement dans le cadre d'IAS 29, information financière dans les économies hyperinflationnistes</i>	3870		
IFRIC-8 <i>Champ d'application d'IFRS 2</i>			
IFRIC-9 <i>Réévaluation de dérivés incorporés</i> (IAS 39)	3855		
IFRIC-10 <i>Information financière intermédiaire et dépréciation</i> (IAS 39, IFRS 1)	1751, 3062, 3855		
IFRIC-11 <i>IFRS 2 – Opérations intra-groupe et sur actions propres</i>	3870		
IFRIC-12 <i>Accords de concession de services</i> (IAS 18)	3400		

Ce tableau de concordance est disponible dans le site Web de l'ICCA, à l'adresse suivante :  
[http://www.cica.ca/index.cfm/ci\\_id/32785/la\\_id/2/document/2/re\\_id/0](http://www.cica.ca/index.cfm/ci_id/32785/la_id/2/document/2/re_id/0)

Ce tableau fait le rapprochement entre chacune des normes internationales d'information financière et les interprétations SIC et IFRIC publiées au 31 mars 2007, avec les dispositions correspondantes du *Manuel de l'ICCA – Comptabilité*. (Les abrégés du CPN qui ne sont plus en vigueur depuis le 31 mars 2007 et qui seront de ce fait retirés n'ont pas été pris en compte).

## Bibliographie

CGA-Canada, *Accounting Theory & Contemporary Issues*, Lesson notes, 2007-2008.

Conseil des normes comptables, *Les normes comptables au Canada : Orientations futures, Projet de plan stratégique*, 2005.

Conseil des normes comptables, *Positionnement mondial des normes comptables canadiennes : La nouvelle orientation*, Bulletin n° 1, 2006.

Conseil des normes comptables, *Activités du conseil canadien des normes comptables et de ses permanents*, Bulletin de juin 2008.

Deloitte, *La conversion des PCGR du Canada aux IFRS : Volume 1 – Évaluation du travail*, mai 2007.

FRIEDRICH, Brian, et Laura FRIEDRICH, *Norme comptable internationale (IAS 1), Présentation des états financiers*, Réseau de perfectionnement professionnel, CGA-Canada.

FRIEDRICH, Brian, et Laura FRIEDRICH, *Norme internationale d'information financière 1 (IFRS 1), Première adoption des Normes internationales d'informations financières*, Réseau de perfectionnement professionnel, CGA-Canada.

ICCA, *Comparaison des IFRS et des PCGR canadiens*, mars 2007.

ICCA, *Guide de l'ICCA sur l'adoption des IFRS au Canada*, mars 2007.

ICCA, *Les IFRS dans le monde*, [http://www.icca.ca/index.cfm/ci\\_id/39382/la\\_id/2.htm](http://www.icca.ca/index.cfm/ci_id/39382/la_id/2.htm)

International Accounting Standards Board, *Normes internationales d'information financière*, mise à jour du 30 juin 2008 (version anglaise).

MCMAHON, Daniel, et coll. *Comptabilité intermédiaire – Analyse théorique et pratique*, mise à jour n° 15, Chenelière Éducation.

MIDDLEMISS, Jim, *Virage Mondial*, CA Magazine, juin-juillet 2006.

RAFFOURNIER, Bernard, *Les normes comptables internationales (IFRS/IAS)*, Collection Gestion, Économica, 3<sup>e</sup> édition.

RITCHER QUINN, Lawrence, *Normes mondiales en vue*, CA Magazine, août 2003.

