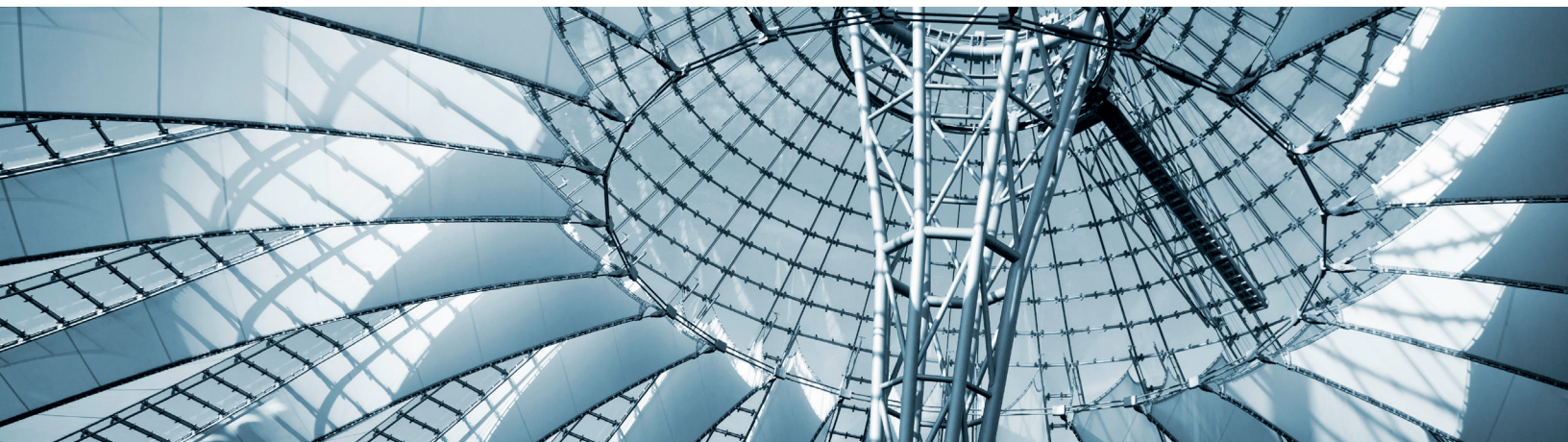


BULLETIN D'INFORMATION FINANCIÈRE

Publication annuelle sur l'actualité des normes comptables au Canada – 2015



Voici le *Bulletin d'information financière* de Mazars au Canada. Cette publication annuelle sur l'actualité des normes comptables au Canada est conçue comme un guide pour les directeurs financiers, cadres supérieurs et responsables des questions d'information financière, ainsi que les membres de comités d'audit, dans l'analyse de l'incidence sur leur entreprise de l'évolution des normes en matière de présentation des rapports financiers.

Vous trouverez dans ce numéro des synthèses succinctes des principaux développements dans ce domaine pour les entreprises commerciales et les organismes sans but lucratif. Nous abordons les normes qui entrent en vigueur en 2015 et par la suite, y compris les NCECF sur la consolidation et les partenariats, ainsi que l'avancement du projet touchant les actions émises dans le cadre de mesures de planification fiscale, et les normes IFRS sur la comptabilisation des produits, des instruments financiers et la nouvelle norme sur la comptabilisation des contrats de location, qui pourraient avoir une incidence notable sur l'information financière.

Enfin, tournant notre regard vers l'avenir, nous vous présentons les grands projets sur lesquels planchent actuellement CPA Canada et l'IASB et qui pourraient aboutir à la publication de nouvelles normes en 2016 et au-delà, entre autres des normes sur la comptabilisation de la mise en équivalence, et de l'impôt sur le revenu. L'année 2015 a été bien remplie pour les normalisateurs comptables et tout indique que cette tendance se poursuivra. Nous vous tiendrons au courant.

Bonne lecture!

Sommaire

Introduction	01
Plan stratégique de CPA Canada	02
Plan stratégique (2016-2021)	02
Normes comptables pour les entreprises à capital fermé (NCECF)	03
Mise à jour concernant les NCECF	03
Nouvelles normes	03
Améliorations annuelles des NCECF	05
Projets des NCECF	06
Normes comptables pour les organismes sans but lucratif du secteur privé	09
Phase 1	09
Phase 2	09
IFRS	11
Nouvelles normes	11
Projets des IFRS	20
Améliorations annuelles des normes IFRS	27
Acronymes et liens utiles	30
Personne-ressource	31

Plan stratégique (2016-2021)

Cette initiative a pour but l'élaboration du prochain plan stratégique du CNC. Celui-ci tiendra compte de l'expérience en ce qui concerne l'application des référentiels comptables actuels et des commentaires des parties prenantes sur la façon d'améliorer la mise en œuvre de ses stratégies à cet égard.

L'initiative comporte deux volets :

- l'objectif du premier volet est de confirmer que la stratégie appliquée pour chaque référentiel est toujours appropriée.
- l'objectif du deuxième volet, qui se base sur l'examen du premier volet, est de déterminer comment le CNC peut améliorer la mise en œuvre des stratégies.

Au cours de 2015, le CNC a publié pour commentaire une version de son plan stratégique préliminaire. Le CNC a analysé une version préliminaire de son plan stratégique définitif à la fin de 2015.

Les stratégies visant les principales catégories d'entités publiantes demeurent inchangées par rapport à celles du Plan stratégique 2011-2016 et sont les suivantes :

- entreprises ayant une obligation d'information du public : soutenir l'application des IFRS au Canada;
- entreprises à capital fermé : conserver le nouveau référentiel établi en 2011 pour ce secteur (ne pas viser la convergence avec les IFRS);
- organismes sans but lucratif (OSBL) : maintenir un référentiel distinct qui répond aux besoins non particuliers, indiquer aux OSBL de se reporter à la Partie II;
- régimes de retraite : maintenir un référentiel distinct dans la Partie IV.

Mise à jour concernant les Normes comptables pour les entreprises à capital fermé – NCECF

Lors de la publication du référentiel des NCECF, le CNC s'est engagé à limiter la fréquence des changements dans les normes afin d'assurer un équilibre avantages-coûts pour les préparateurs et les utilisateurs d'états financiers.

Les mises à jour des NCECF sont effectuées de deux façons :

- dans le cadre d'améliorations importantes;
- dans le cadre d'améliorations annuelles.

Les améliorations importantes sont effectuées par l'entremise d'une publication d'un nouveau chapitre ou de la refonte d'une norme, alors que les améliorations annuelles visent à clarifier des directives fournies dans les normes ou le libellé de celles-ci et à corriger des contradictions ou des erreurs de nature relativement mineure. Ces dernières sont donc de portée et d'application limitées.

Nouvelles normes

Aucune nouvelle norme NCECF n'a été publiée au cours de 2015, par contre, deux normes publiées en 2014 entreront en vigueur dès 2016 avec une application rétrospective – il faut donc penser aux effets que pourront avoir ces nouvelles normes sur vos états financiers dès maintenant. Les changements importants sont exposés ci-après.

Partenariats

En 2014, le CNC a publié le chapitre 3056, « Intérêts dans des partenariats », qui remplace le chapitre 3055, « Participations dans des coentreprises », et modifie le chapitre 3051, « Placements ». Ces nouvelles normes entreront en vigueur pour les exercices ouverts à compter du 1er janvier 2016 – leur application anticipée est permise.

Le chapitre 3056 retient le principe clé de l'IFRS 11, « Partenariats », c'est-à-dire que les intérêts des investisseurs dans les partenariats sont comptabilisés en fonction de la substance économique de l'opération.

Selon la norme actuelle, l'entité peut choisir de comptabiliser ses participations dans des coentreprises – maintenant appelées « partenariats » – en utilisant la méthode de la consolidation proportionnelle, de la comptabilisation à la valeur de consolidation ou à la valeur d'acquisition. Le nouveau chapitre élimine la méthode de la consolidation proportionnelle et limite le choix de méthode comptable, l'objectif étant de présenter une image fidèle de la nature des participations que les entités détiennent.

On fait donc une distinction entre les intérêts détenus dans un partenariat lorsqu'une entité :

- a des droits sur des actifs et des obligations au titre des passifs de l'entreprise (« activités sous contrôle conjoint » / « actifs sous contrôle conjoint »);
- a des droits sur l'actif net de l'entreprise (« entreprises sous contrôle conjoint » – création d'une société par actions ou d'un autre type d'entité dans laquelle chaque investisseur détient une participation).

Activités sous contrôle conjoint et actifs sous contrôle conjoint

La nouvelle norme exige qu'un investisseur qui détient des intérêts dans des activités ou des actifs sous contrôle conjoint comptabilise ses intérêts dans les éléments d'actif, les obligations, les produits et les charges du partenariat. Bien que cette méthode s'apparente à celle de la consolidation proportionnelle, elle peut aboutir à des résultats différents selon les caractéristiques de l'entente.

Entreprises sous contrôle conjoint

La nouvelle norme permet qu'un investisseur comptabilise les intérêts qu'il détient dans une entreprise sous contrôle conjoint soit à la valeur de consolidation, soit à la valeur d'acquisition. Un investisseur qui détient une part directe dans des éléments d'actif et de passif plutôt qu'un intérêt dans l'actif net d'une entreprise, peut en choisissant cette politique comptable, effectuer une analyse plus approfondie de tous ses intérêts dans des entreprises sous contrôle conjoint pour déterminer s'il détient une part dans l'actif net d'une entreprise ou s'il détient une part dans des éléments d'actif et de passif de celle-ci. Suite à cette analyse, les participations dans des entreprises sous contrôle conjoint identifiées comme représentant une part directe dans des éléments d'actif et de passif, doivent être comptabilisées en prenant compte la part de l'investisseur de chacun de ces éléments d'actif et de passif.

Apports et transactions

Dans le cas des apports à un partenariat, l'exigence du chapitre 3055 de reporter et d'amortir la fraction du gain qui ne se rattache pas au montant d'argent ou à la juste valeur des autres actifs reçus n'a pas été reprise dans le chapitre 3056, car elle n'assurait pas l'équilibre avantages-coûts.

Des modifications ont aussi été apportées à certains paragraphes du chapitre 3051 actuel afin de donner des indications plus claires sur la comptabilisation à la valeur de consolidation des opérations conclues entre un investisseur et une entité émettrice, y compris en ce qui a trait aux apports faits à cette dernière.

Dispositions transitoires

Des dispositions transitoires spécifiques ont été incluses au chapitre 3056 relativement au passage de la consolidation proportionnelle à la comptabilisation à la valeur d'acquisition ou à la valeur de consolidation ainsi qu'au passage de la comptabilisation à la valeur d'acquisition ou à la valeur de consolidation à la comptabilisation de la part de l'investisseur dans les éléments d'actif et de passif du partenariat.

Incidences potentielles de la nouvelle norme

L'effet sur les états financiers pourrait être significatif pour les entreprises qui utilisent la méthode de la consolidation proportionnelle en vertu de laquelle le coentrepreneur comptabilise poste par poste la quote-part qu'il détient dans la coentreprise, et qui pourraient dorénavant avoir à utiliser la méthode de comptabilisation à la valeur de consolidation, qui n'affecte que le poste de placement au bilan du coentrepreneur ainsi que sa quote-part aux résultats. Ces modifications pourraient avoir des incidences importantes sur les calculs des principales clauses restrictives à respecter par les entreprises, entraînant potentiellement la nécessité de revoir les ententes avec les créanciers.

Filiales et placements – consolidation

En 2014, le CNC a publié le chapitre 1591, « Filiales », qui remplace le chapitre 1590, « Filiales », et la note d'orientation concernant la comptabilité NOC-15, *Consolidation des entités à détenteurs de droits variables (variable interest entities)*. La NOC-15 est perçue dans la pratique comme étant problématique et difficile à comprendre et à appliquer. La nouvelle norme entrera en vigueur pour les exercices ouverts à compter du 1er janvier 2016 – son application anticipée est permise. Cette nouvelle norme ne touchera que les entités qui choisissent de préparer des états financiers consolidés; celles qui choisissent de comptabiliser leurs filiales à la valeur d'acquisition ou à la valeur de consolidation ne seront pas touchées.

Cette nouvelle norme a été développée par le CNC en se fondant sur certains principes énoncés dans l'IFRS 10, « États financiers consolidés », en tenant compte des particularités concernant les entreprises à capital fermé et en apportant certains allègements. Le principe sous-jacent est que le contrôle n'est pas qu'une affaire d'une majorité de votes, mais il peut être conféré à une entité par d'autres mécanismes, tels que des engagements contractuels. Toutefois, les accords contractuels conclus entre des entités sous contrôle commun sont exclus du champ d'application du chapitre 1591. Ces accords doivent être comptabilisés selon leur nature – à titre de contrats de location, par exemple. Cette exemption contribuerait à une réduction de coûts pour les entreprises qui préparent des états financiers consolidés.

Selon la norme actuelle, l'entité peut choisir de comptabiliser ses participations dans des filiales en utilisant la méthode de la consolidation, de la comptabilisation à la valeur de consolidation ou à la valeur d'acquisition. Le nouveau chapitre conserve ce choix de méthode comptable. De plus, les directives concernant les entreprises contrôlées au moyen de la détention de droits de vote, de même que la définition de « contrôle », sont demeurées inchangées.

Cependant, le chapitre 1591 comprend des indications supplémentaires requérant l'exercice du jugement afin de déterminer si des mécanismes autres que la détention de droit de vote font qu'un contrôle existe. Ces indications décrivent les conditions que l'entreprise doit remplir pour que les droits contractuels lui confèrent le contrôle et les circonstances que celle-ci peut prendre en compte pour déterminer si elle en contrôle une autre. Il faut faire preuve de jugement en procédant à l'analyse des droits contractuels, en distinguant les droits de protection des droits conférant le contrôle. Les droits de protection ont pour but de protéger les intérêts du détenteur sans lui donner le pouvoir des décisions relativement aux activités de l'autre entreprise. Les droits de protection peuvent prendre la forme de droits d'assentiment ou de veto qui permettent au détenteur de prendre part ou de s'opposer à des événements ou à des opérations qui ne s'inscrivent pas dans le cours normal des activités de l'entreprise.

Dispositions transitoires

Dans le but de limiter les coûts liés à l'adoption de la nouvelle norme, les dispositions transitoires offrent un allègement aux entreprises qui établissaient antérieurement des états financiers consolidés, et à celles qui choisissent d'établir leurs premiers états financiers consolidés lors de la mise en application de cette nouvelle norme. Un allègement est également offert aux entreprises qui ne seront plus tenues de consolider une entité qu'elles consolidaient antérieurement.

Incidences potentielles de la nouvelle norme

Ces modifications pourraient avoir des incidences importantes sur les états financiers d'une entreprise qui prépare des états financiers consolidés, car les critères utilisés pour déterminer le contrôle par des mécanismes autres que par droits de vote diffèrent de ceux utilisés dans la NOC-15. En conséquence, certaines sociétés pourraient devoir consolider des entités qu'elles ne consolidaient pas avant et même devoir « déconsolider » certaines autres entités. Dans tous les cas, une analyse approfondie des ententes conférant des droits devra être effectuée.

Améliorations annuelles des NCECF

2014

Les modifications s'appliquent aux exercices ouverts à compter du 1er janvier 2015 – leur application anticipée est permise. Les modifications, qui ont été apportées au chapitre 3856, « Instruments financiers », sont les suivantes :

Couverture

Lorsqu'une période se termine entre la date à laquelle l'opération couverte se réalise et la date à laquelle l'élément de couverture vient à échéance, le CNC a clarifié que l'élément de couverture est réévalué au taux en vigueur à la date du bilan, et que le gain ou la perte est comptabilisé au résultat.

Provision pour créances douteuses

Le chapitre 3856 exige que le montant de la provision pour dépréciation des actifs financiers et la valeur des actifs dépréciés soient divulgués, par type d'actif. Comme la provision pour créances douteuses est souvent établie de manière collective, plutôt que pour chaque solde ou facture, il devenait difficile de déterminer la valeur comptable de chaque actif déprécié et il y avait une diversité d'application en pratique. Le CNC a conclu que la règle initiale d'information à fournir concernant les actifs dépréciés ne s'appliquait pas à la provision pour créances douteuses et que pour les comptes clients, l'obligation d'information devrait correspondre uniquement au montant total de la provision.

2015

Les modifications s'appliquent aux exercices ouverts à compter du 1er janvier 2016 – leur application anticipée est permise et elles concernent les chapitres suivants :

Chapitre 1582, « Regroupements d'entreprises »

Lorsque le regroupement est réalisé par l'acquisition d'actifs plutôt que par l'acquisition d'actions, certaines obligations d'informations ont été précisées, plus particulièrement en ce qui a trait aux montants comptabilisés à la date d'acquisition pour chaque grande catégorie d'actifs acquis et de passifs repris.

Chapitre 3462, « Avantages sociaux futurs »

Le CNC a proposé des modifications à apporter au libellé du chapitre 3462, « Avantages sociaux futurs », afin de préciser les circonstances pour lesquelles il est permis de recourir à une évaluation établie aux fins de la capitalisation pour déterminer l'obligation relative à un régime à prestations définies. Le CNC a également proposé d'inclure un arbre de décision pour aider les préparateurs à comprendre ces directives.

Le CNC propose aussi de préciser que des évaluations établies aux fins de la capitalisation conformément aux exigences contractuelles ou légales (comme la *Loi de l'impôt sur le revenu* dans le cas des régimes de retraite complémentaires applicables aux cadres) sont autorisées.

Chapitres 3051, « Placements » et 3065, « Contrats de location »

Le CNC a proposé d'apporter des modifications au chapitre 3051, « Placements », et au chapitre 3065, « Contrats de location », afin d'exiger la présentation du montant et les informations connexes de toute perte de valeur ou de toute reprise d'une perte de valeur comptabilisée antérieurement.

Projets des NCECF

Exposé-sondage – Actions privilégiées rachetables émises à titre de mesure de planification fiscale

Des questions ont été soulevées au sujet des actions privilégiées rachetables émises à titre de mesure de planification fiscale, notamment en ce qui concerne le champ d'application, leur reclassement et leur évaluation. Le CNC a discuté de ces questions et a conclu qu'elles débordaient du cadre des améliorations annuelles. Par conséquent, il a été convenu d'en traiter dans un projet distinct.

En 2014, le CNC a publié un exposé-sondage visant à supprimer le paragraphe 3856.23 des NCECF qui exige le classement dans les capitaux propres et à leur valeur nominale, des actions privilégiées émises à titre de mesure de planification fiscale dans le cadre de certains articles précis de la *Loi de l'impôt sur le revenu* notamment dans le cas de gel successoral, même si ces actions sont rachetables et remplissent la définition d'un passif financier.

Selon le CNC, la proposition permettrait de refléter la substance économique de l'opération et de comprendre que ces actions privilégiées constituent un droit du détenteur sur les ressources de l'entreprise.

La proposition du CNC entraîneraient le reclassement de telles actions en tant qu'éléments de passif, à leur valeur de rachat. L'incidence de ce reclassement serait comptabilisée dans un poste distinct des capitaux propres. Les modifications auraient des répercussions significatives sur le bilan d'entreprises qui ont émis dans le passé des actions privilégiées dans le cadre d'opérations de roulement admissibles.

Ces modifications pourraient avoir des incidences importantes sur les calculs des principales clauses restrictives à respecter par les entreprises, entraînant potentiellement la nécessité de revoir les ententes avec les créanciers.

Après avoir reçu environ 70 lettres de commentaires à son exposé-sondage, ce qui représente plus de cinq fois le nombre normalement reçu, le CNC a entrepris d'examiner plus à fond les commentaires des répondants en effectuant des tables rondes avec les parties prenantes ainsi qu'en procédant à d'autres travaux.

Il en ressort que :

- le CNC doit finaliser son travail et attend avant de conclure sur le sujet d'avoir examiné les commentaires recueillis à la suite de l'appel à commentaires sur le projet de plan stratégique 2016-2021;
- l'entrée en vigueur d'une modification, le cas échéant, concernant le paragraphe 3856.23 ne s'effectuera pas avant le 1er janvier 2018 comparativement au 1er janvier 2016 proposé dans l'exposé-sondage;
- certaines approches peuvent être envisagées :
 - Conserver l'exception – étant donné les problèmes d'applicabilité notés, cette approche n'est probablement pas possible, car des modifications sont sans doute nécessaires; selon le CNC, lorsqu'il y a diversité dans l'application d'une norme, c'est qu'elle n'est pas suffisamment claire, et des modifications sont considérées comme étant nécessaires;
 - Élaborer une solution de rechange;
 - Mettre fin à l'exemption – proposition de l'exposé-sondage de supprimer le paragraphe 3856.23 et traiter ces actions à titre de passif financier.

Agriculture

Le CNC poursuit son travail sur un projet de comptabilisation des actifs biologiques détenus par des entités agricoles. Il a été convenu que le CNC discutera de la question de savoir si des actifs biologiques constituent des stocks ou des immobilisations corporelles seulement après qu'il aura procédé à l'examen des commentaires qu'il recevra sur le document de travail. Il a également été convenu de proposer que les produits agricoles et des animaux destinés à la vente seraient évalués à la valeur actuelle lorsque certaines conditions sont réunies, sinon ils seraient évalués au coût. Des commentaires sur les conditions qui aideraient à déterminer les cas où une évaluation à la valeur actuelle est appropriée seront sollicités auprès des parties prenantes.

Le 17 décembre 2015, le CNC a publié son projet de document de travail aux fins de commentaires.

Exposé-sondage – Filiales et placements – comptabilisation à la valeur de consolidation et à la valeur d'acquisition

Le chapitre 1591, « Filiales », offre un choix de trois méthodes comptables à une entreprise pour la comptabilisation de ses filiales : la consolidation, la comptabilisation à la valeur de consolidation, ou la comptabilisation à la valeur d'acquisition. Dans le cadre de ce projet, qui a pour but de préciser le traitement comptable à appliquer aux filiales qui sont comptabilisées ultérieurement à la valeur d'acquisition ou à la valeur de consolidation, le CNC tiendra compte du chapitre 1582, « Regroupements d'entreprises », pour déterminer si une entreprise doit appliquer certaines de ses exigences.

Les principaux éléments proposés dans l'exposé-sondage :

Évaluation initiale

- le coût d'une participation dans une filiale ou dans une entité sous influence notable devrait être établi sur le modèle des autres regroupements d'entreprises et serait donc évalué à la juste valeur de la contrepartie transférée à la date d'acquisition et les frais connexes seraient comptabilisés lorsqu'ils sont engagés;
- un gain résultant d'une acquisition à des conditions avantageuses ne serait pas comptabilisé et les participations additionnelles seraient évaluées au coût. De plus, le règlement d'une relation préexistante ne serait pas inclus dans le coût du placement et des montants provisoires pourraient être utilisés lorsque la comptabilisation initiale d'une filiale est inachevée à la date du bilan;
- dans le cas de l'acquisition d'une participation additionnelle, la valeur comptable totale de la participation correspondrait à la valeur comptable de la participation immédiatement avant l'opération, plus le coût de la participation additionnelle acquise. Les frais connexes de la participation précédemment détenue et capitalisée conformément au chapitre 3856, « Instruments financiers », resteraient inclus dans la valeur comptable du placement.

Évaluation ultérieure

- les produits tirés d'une participation dans une filiale et dans des entités sous influence notable seraient comptabilisés dans les résultats lorsqu'ils sont reçus ou exigibles;
- les montants provisoires utilisés lors d'une comptabilisation initiale seraient ajustés dans la période ultérieure où ces montants deviennent définitifs, sans excéder un an à compter de la date d'acquisition;
- le montant de la participation conservée après la vente d'une partie de cette dernière correspondrait à une part proportionnelle de la valeur comptable de la filiale immédiatement avant l'opération;
- les dispositions existantes relatives à la dépréciation s'appliqueraient et certaines obligations d'informations seraient exigées.

La période de commentaires se termine le 6 janvier 2016. Les modifications s'appliqueraient aux exercices ouverts à compter du 1er janvier 2018 et pourraient être appliquées prospectivement. Une adoption anticipée serait permise.

Examen de la mise en œuvre : Chapitre 3856, « Instruments financiers »

Le CNC a procédé à un examen de la mise en œuvre du chapitre 3856, « Instruments financiers », afin d'évaluer les incidences de cette norme sur les utilisateurs et les préparateurs d'états financiers. Cet examen, le premier du genre à être entrepris par le CNC, lui permettra de déterminer si la norme a permis d'atteindre les objectifs fixés. Cet examen couvre les questions jugées importantes ou ayant fait l'objet de controverses lors de l'élaboration du chapitre 3856 et se penche sur les coûts ou les difficultés de mise en œuvre imprévus.

Le CNC analysera de façon plus détaillée les commentaires reçus afin de déterminer si certains aspects du chapitre 3856 nécessiteraient des modifications.

En mai 2015, le CNC a approuvé la mise sur pied d'un comité consultatif permanent sur les OSBL ayant pour mandat d'aider le CNC à mettre en œuvre ses initiatives d'améliorations des normes et d'exprimer ses vues sur d'autres questions de normalisation qui sont d'intérêt pour les OSBL du secteur privé. De plus, le CNC a approuvé les projets pour donner suite à chacun des principes relatifs aux normes du secteur privé proposés dans l'énoncé de principes conjoint du CNC et du CCSP publié en avril 2013.

Les principes présentés dans cet énoncé étaient au nombre de 15. L'intérêt que présente chacun d'eux peut varier d'un OSBL à l'autre, selon la nature de l'organisme ainsi que de ses circonstances particulières, et selon qu'il appartient au secteur privé ou au secteur public.

Ce travail d'amélioration des normes comptables du secteur privé se fera comme suit :

Phase 1

Cette phase du projet comprend des propositions selon lesquelles les OSBL :

1. Appliquent certaines normes pour les entreprises à capital fermé de la Partie II pour l'inscription à l'actif, l'amortissement et la sortie des immobilisations corporelles et la comptabilisation des réductions de valeur afin de refléter la perte partielle de la capacité de service d'une immobilisation corporelle qui continue d'être utilisée (principe 5);
2. Continuent d'appliquer les normes actuelles de la Partie III concernant les immobilisations incorporelles et appliquer une exigence, ajoutée à la Partie III, visant la comptabilisation des réductions de valeur afin de refléter la perte partielle de la capacité de service d'une immobilisation incorporelle qui continue d'être utilisée (principe 6);
3. Continuent d'appliquer les normes actuelles de la Partie III concernant les collections et appliquer une exigence, ajoutée à la Partie III, visant la comptabilisation des collections soit au coût d'acquisition, soit à une valeur symbolique (principe 8);
4. Maintiennent les normes actuelles de la Partie III concernant :
 - a. les œuvres d'art, les trésors historiques et les éléments semblables qui ne font pas partie d'une collection (principe 9);
 - b. les opérations entre apparentés (principe 12);
 - c. la ventilation des charges (frais de collecte de fonds et charges de fonctionnement général) (principe 15).

Phase 2

Cette phase du projet consiste à déterminer si le chapitre 4450, « Présentation des entités contrôlées et apparentées dans les états financiers des organismes sans but lucratif », doit être modifié et, le cas échéant, en quoi il doit l'être, et comprend des propositions selon lesquelles :

1. Les OSBL contrôlés devraient entrer dans le périmètre de consolidation, sous réserve de la possibilité d'en exclure les organismes qui, bien que nombreux, sont individuellement non significatifs (principe 10);
2. Les entreprises à but lucratif contrôlées devraient être comptabilisées à la valeur de consolidation, sans qu'il soit nécessaire que les méthodes comptables de la filiale soient les mêmes que celles de la société mère (principe 10);
3. Il conviendrait de maintenir les normes actuelles concernant la définition des intérêts économiques et les informations à fournir à leur sujet (principe 11);
4. Les charges devraient être présentées par fonction dans les états financiers et par objet dans les notes y afférentes, et le total des frais de collecte de fonds et celui des charges de fonctionnement général devraient être présentés à titre de fonctions distinctes dans l'état des résultats ou fournis par voie de notes (principe 14).

Apports : constatation des produits et questions connexes

Cet autre projet comprendra les activités suivantes :

1. Des recherches sur la constatation des produits issus d'apports, dans le cadre du traitement des propositions selon lesquelles :
 - a. une promesse d'apport ne devrait être comptabilisée que lorsqu'elle satisfait à la définition d'un actif. C'est le cas généralement lorsque l'OSBL a reçu (encaissé) l'apport ou est en droit contractuel de l'obtenir. Cette proposition aurait donc un impact sur la plupart des promesses d'apports (dons) qui ne satisfont pas à ce principe (principe 1);
 - b. un apport devrait être comptabilisé en tant que produit lorsqu'il est reçu ou à recevoir, sauf lorsque, et dans la mesure où, l'apport donne naissance à une obligation qui satisfait à la définition d'un passif, par exemple : un OSBL doit remplir des conditions précises quant à l'utilisation des ressources obtenues d'un apporteur sinon il devra lui remettre les sommes (principe 2);
 - c. lorsqu'une affectation donne naissance à une obligation, un produit devrait être comptabilisé lorsque le passif est réglé en vertu du principe 2 (principe 3);
 - d. les apports de biens et de services peuvent être comptabilisés à la juste valeur lorsque celle-ci peut faire l'objet d'une estimation raisonnable (principe 4).
2. La prise en compte des incidences de :
 - a. l'élimination de l'exemption relative aux immobilisations corporelles pour les organismes de petite taille (moyenne de produits annuels inférieure à 500 000 \$) prévue dans la Partie III, qui permet la non-comptabilisation des immobilisations corporelles et des actifs incorporels (principe 7);
 - b. l'application des normes indiquées dans la Partie II pour la présentation des états financiers, sous réserve de la conservation de certaines indications de la Partie III qui portent sur des questions de présentation des états financiers propres aux OSBL (principe 13).

Le CNC prévoit publier un exposé-sondage sur la Phase 1 du projet en 2016.

Nouvelles normes

IFRS 15, « Produits des activités ordinaires tirés de contrats avec des clients »

En mai 2014, l'IASB et le FASB ont publié de concert une nouvelle norme sur la constatation des produits. Cette publication très attendue est l'aboutissement de plusieurs années de travaux. L'objectif recherché est, pour les groupes utilisant les IFRS, de se doter d'une norme plus robuste et plus exhaustive, qui couvre toutes les transactions y compris les plus complexes, sans plus avoir à se référer à un autre corpus de normes ou à développer des directives interprétatives. Les deux conseils ont également souhaité améliorer la pertinence des informations à fournir par voie de notes.

L'IFRS 15 (ASU 2014-09 du côté américain) énonce ainsi les principes de constatation des produits applicables à tous les contrats conclus avec les clients (sauf les contrats de location, les contrats d'assurance et les contrats entrant dans le champ d'application des normes relatives aux instruments financiers). En pratique, l'IFRS 15 remplace l'IAS 18 sur les produits des activités ordinaires et l'IAS 11 sur les contrats de construction (ainsi que toutes les interprétations liées : IFRIC 13, IFRIC 15, IFRIC 18 et SIC 31).

L'IFRS 15 précise quand une entreprise doit comptabiliser des produits (à un moment donné ou au fil du temps), et pour quel montant. La norme repose sur un modèle articulé autour de cinq étapes clés :

- Étape 1 : identification du contrat conclu avec le client;
- Étape 2 : identification des obligations de performance incluses dans le contrat;
- Étape 3 : détermination du prix de transaction du contrat;
- Étape 4 : allocation du prix de transaction aux différentes obligations de performance;
- Étape 5 : constatation des produits lorsqu'une obligation de performance est remplie.

Un guide d'application (traitant par exemple des obligations de performance remplies progressivement, des ventes avec droit de retour, etc.), annexé à l'IFRS 15, et des exemples illustratifs sont également fournis.

Certaines sociétés ont soulevé plusieurs questions de mise en application. Par conséquent, les deux conseils ont mis sur pied un groupe de transition (TRG) conjoint pour analyser certaines de ces questions. L'incidence de l'IFRS 15 devrait varier selon le secteur d'activité. L'IFRS 15 aura aussi des incidences sur les processus et les contrôles, ainsi que sur les systèmes informatiques des entités.

L'application de l'IFRS 15 a été reportée d'une année et la norme est maintenant applicable aux exercices ouverts à compter du 1er janvier 2018 – une application anticipée est permise. Les dispositions transitoires prévoient des modalités de première application rétrospective, avec toutefois des allègements importants en cas du choix pour la comptabilisation de l'impact du changement de méthode au 1er janvier 2018 pour les contrats en cours à cette date (c.-à-d. pas de retraitement des périodes comparatives présentées dans ce cas).

Exposé-sondage – Propositions de clarifications de la norme IFRS 15

Le 30 juillet 2015, l'IASB a publié l'exposé-sondage de ses propositions de clarifications relatives à la norme IFRS 15.

Ces clarifications portent sur les sujets suivants, préalablement discutés au sein du TRG :

- l'identification des obligations de prestations au titre d'un contrat (modifications apportées aux exemples d'application);
- la distinction agent/principal (amendements à la norme et modifications/ajouts d'exemples d'application);
- la nature des droits octroyés par une licence : droit d'accès ou droit d'utilisation (amendements à la norme et modifications/ajouts d'exemples d'application);
- de nouvelles dispositions transitoires avec l'ajout de deux nouvelles simplifications pratiques.

L'IASB et son homologue américain le FASB ne sont pas nécessairement parvenus aux mêmes décisions quant aux modifications à apporter aux textes initialement publiés. Ainsi, les bases de conclusions de l'exposé-sondage de l'IASB reprennent le processus de décision retenu par chacun des conseils sur ces sujets, mais également sur les sujets non traités par l'IASB et qui le sont par le FASB (à savoir : la recouvrabilité dans le cadre de l'identification d'un contrat en étape 1 du modèle de la nouvelle norme, l'estimation du prix en cas de paiement sous une forme autre que de la trésorerie, et la présentation aux résultats des taxes assises sur les ventes). L'IASB demande leur avis aux parties prenantes quant aux décisions qu'il a prises sur chacun de ces sujets.

Si elles sont adoptées, ces modifications seront applicables de manière rétrospective, avec une date d'entrée en vigueur probablement calée sur la nouvelle date d'application d'IFRS 15. En pratique, ces modifications seront ainsi appliquées en date de transition comme si elles avaient toujours fait partie de la norme.

La période d'appel à commentaires se terminait le 28 octobre 2015, et le texte révisé devrait être finalisé au début de 2016.

IFRS 9, « Instruments financiers »

En juillet 2014, l'IASB a publié la norme IFRS 9, « Instruments financiers », en remplacement de la norme IAS 39, « Instruments financiers : comptabilisation et évaluation ».

Le résumé ci-après se fonde sur la version d'IFRS 9 publiée par l'IASB le 24 juillet 2014.

La version finale de l'IFRS 9 regroupe les trois phases qui ont constitué le projet : classement et évaluation, dépréciation et comptabilité de couverture. La macro-couverture fait l'objet d'un projet distinct de l'IASB.

Les améliorations apportées par IFRS 9 comprennent :

- une approche logique et unique pour le classement et l'évaluation des actifs financiers qui reflète le modèle économique dans le cadre duquel ils sont gérés ainsi que leurs flux de trésorerie contractuels;
- un modèle unique de dépréciation, prospectif, fondé sur les « pertes attendues »;
- une approche de la comptabilité de couverture alignée sur les activités de gestion des risques.

Les informations à fournir ont été revues, l'objectif global étant d'améliorer l'information des investisseurs.

Classement et évaluation

• Actifs financiers

L'IFRS 9 introduit une approche logique et unique de classement pour tous les actifs financiers, soit au coût amorti soit à la juste valeur, y compris pour les actifs financiers qui comportent un dérivé. Dans ce dernier cas, l'actif financier est classé dans son intégralité plutôt que d'être soumis à des règles complexes de décomposition. Deux critères sont utilisés pour déterminer comment les actifs financiers doivent être classifiés et mesurés :

- le modèle d'affaire de l'entité pour la gestion des actifs financiers;
- les caractéristiques des flux de trésorerie contractuels de l'actif financier.

Pour un actif financier dans le champ d'IFRS 9, il y a trois types de modèles économiques :

1. Celui dont l'objectif est uniquement de détenir des actifs financiers pour encaisser des flux de trésorerie contractuels : l'actif financier est évalué au coût amorti.

2. Celui dont l'objectif est à la fois de détenir des actifs financiers pour encaisser des flux de trésorerie contractuels et de vendre des actifs financiers : l'actif financier est évalué à la juste valeur par le biais des autres éléments du résultat global.
3. Les actifs financiers qui ne sont détenus dans le cadre d'aucun des deux modèles économiques ci-dessus sont évalués à la juste valeur par le biais du résultat net.

L'IFRS 9 requiert qu'un actif financier soit reclassé d'une catégorie à une autre, si et seulement si le modèle économique de l'entité pour gérer les actifs financiers est modifié, ce qui devrait se produire peu souvent. Dans le cas d'un reclassement, des informations sur ce dernier devront être fournies conformément à l'IFRS 7, « Instruments financiers : informations à fournir ».

- **Passifs financiers**

Lors de l'élaboration de la norme IFRS 9, la plupart des répondants ont estimé que l'IAS 39 fonctionnait plutôt correctement. En conséquence, les dispositions contenues dans l'IAS 39 demeurent pour l'essentiel inchangées dans l'IFRS 9 : la plupart des passifs financiers continueront donc à être évalués au coût amorti.

L'IFRS 9 inclut la même option que dans l'IAS 39, permettant aux entités d'évaluer leurs passifs financiers à la juste valeur par le biais du résultat net si des critères spécifiques sont remplis.

L'IASB a été invitée à remédier de manière urgente à un seul point véritable : la volatilité du compte de résultat liée aux variations de juste valeur résultant du risque de crédit propre lorsqu'une entité a opté pour la juste valeur. En vertu de l'IAS 39, lorsqu'une entreprise a émis des instruments et que son propre crédit se détériore, la diminution de la juste valeur de son passif se traduit par un profit. Au contraire, le rétablissement de son crédit se traduit par une perte. Ces résultats sont contre-intuitifs. Selon l'IFRS 9, les variations de juste valeur seront désormais comptabilisées dans les autres éléments du résultat global tandis que le bilan continuera à présenter la juste valeur.

L'IFRS 9 permet aux entités d'appliquer par anticipation la disposition relative à la comptabilisation des variations de juste valeur liées au risque de crédit en autres éléments du résultat global pour les passifs financiers comptabilisés à la juste valeur par le biais du résultat net, sans adopter l'IFRS 9 dans son intégralité.

Dépréciation

Le modèle de l'IAS 39 (modèle de pertes encourues) repousse la constatation des pertes de crédit jusqu'à la survenance d'un événement. Cette règle était destinée à limiter la constitution par les entités de « coussins » pour compenser de mauvais résultats au cours des périodes futures. De plus, l'IAS 39 a recours à de multiples modèles de dépréciation qui rendent difficile son application.

L'IFRS 9 introduit un nouveau modèle de dépréciation en trois phases, qui entraînera une constatation plus rapide des pertes de crédit prévues. Plus précisément, la nouvelle norme exige que les entités comptabilisent les pertes de crédit prévues dès le moment où les instruments financiers sont comptabilisés, et que les pertes attendues soient comptabilisées pour toute la durée de vie du prêt sur une base plus régulière.

Le même modèle de dépréciation s'appliquera à tous les actifs financiers pouvant faire l'objet d'une dépréciation, quel que soit le type d'instrument ou sa classification, supprimant ainsi une source majeure de complexité de l'IAS 39.

Comptabilité de couverture

L'IFRS 9 introduit un nouveau modèle représentant une réforme de la comptabilité de couverture qui aligne le traitement comptable sur les activités de gestion des risques, permettant aux entités d'utiliser la comptabilité de couverture à certaines opérations non éligibles auparavant. De plus, ces modifications permettront aux utilisateurs des états financiers de bénéficier d'une meilleure information sur la gestion des risques et sur l'effet de la comptabilité de couverture sur les états financiers.

Dispositions transitoires

L'IFRS 9 s'applique aux exercices ouverts à compter du 1er janvier 2018. Son application anticipée est permise. À compter de février 2015, les entités appliquant nouvellement IFRS 9 devront appliquer la version de la norme publiée en juillet 2014.

Par exception, la disposition relative à la comptabilisation des variations de juste valeur liées au risque de crédit propre par le biais des autres éléments du résultat global pour les passifs financiers comptabilisés à la juste valeur par le biais du résultat net, peut être appliquée par anticipation sans adopter l'IFRS 9 dans son intégralité.

Projet – Interaction entre l'IFRS 9 et la future norme sur les contrats d'assurance

Au cours de sa réunion de septembre 2015, l'IASB a décidé de faire des propositions afin de permettre aux entreprises ayant des activités d'assurance de gérer le décalage d'application entre la norme IFRS 9 sur les instruments financiers et la future norme sur les contrats d'assurance.

Ce sujet est majeur en Europe et, par conséquent, l'IASB a proposé des modifications à l'IFRS 4 pour tenir compte des conséquences temporaires des différentes dates d'application de l'IFRS 9, « Instruments financiers », et de la nouvelle norme IFRS sur les contrats d'assurance qui remplacera l'IFRS 4. Tel qu'il est proposé, les deux alternatives suivantes seraient disponibles :

- une approche de superposition (*overlay approach*);
- une approche différée (*deferral approach*).

• Approche de superposition

Cette option, qui serait à la disposition de toutes les entités qui émettent des contrats d'assurance, ajusterait de toute volatilité le résultat comptable supplémentaire résultant d'actifs financiers éligibles.

En vertu de cette approche, si l'IFRS 9 et l'IFRS 4 sont appliquées ensemble, les entités émettrices de contrats d'assurance entrant dans le champ d'application de l'IFRS 4 seraient autorisées à reclasser du résultat net au résultat global, une partie des revenus ou des charges découlant des actifs financiers désignés qui sont mesurés à la juste valeur par le biais du résultat net dans leur intégralité conformément à l'IFRS 9, mais qui n'auraient pas été mesurés de cette façon, conformément à l'IAS 39.

• Approche différée

Cette option serait une exemption temporaire de l'application de l'IFRS 9 et serait disponible uniquement aux entités dont l'activité principale est l'émission de contrats d'assurance. Selon cette approche, les entités dont l'activité prédominante est l'émission de contrats d'assurance seraient autorisées à reporter l'application de l'IFRS 9 jusqu'à la première de deux dates : 1) la date effective de la nouvelle norme sur les contrats d'assurance, ou 2) le 1er janvier 2021. Notez que même si la nouvelle norme sur les contrats d'assurance n'est pas en vigueur au 1er janvier 2021, l'IASB prévoit que toutes les entités qui appliqueront l'IFRS 9 à cette date.

Contrats d'assurance

L'IASB avait proposé en 2013, un exposé-sondage visant à élaborer un nouveau modèle de comptabilisation et de présentation fondé sur des principes, pour tous les types de contrats d'assurance. Cette norme remplacerait l'IFRS 4, « Contrats d'assurance », une norme provisoire qui permet aux assureurs de continuer d'utiliser les diverses pratiques comptables existantes.

Un très grand nombre de commentaires ont été reçus et les répondants étaient généralement favorables aux nouvelles propositions. L'IASB, qui a passé beaucoup de temps à débattre sur les questions importantes est toujours en cours de délibérations. Un document de travail doit être publié d'ici la fin de l'année. La publication de la norme finale est prévue pour la fin de 2016.

IFRS 16, « Contrats de location »

L'IFRS 16 a été publiée le 13 janvier 2016.

Ce résumé s'adresse plus particulièrement aux preneurs (« locataires »), car c'est dans leurs états financiers que les impacts les plus significatifs de l'IFRS 16 sont attendus. Du point de vue des bailleurs (« locateurs »), en pratique, la nouvelle norme ne devrait que très marginalement modifier leurs comptes; l'IASB a en effet décidé qu'aucune modification importante ne devrait être apportée au modèle et aux critères actuellement contenus dans l'IAS 17, « Contrats de location ».

Définition

Depuis le début des discussions, l'IASB soutient un modèle visant la comptabilisation au bilan des locataires de tous les contrats de location. Toutefois, avec la norme finale, l'inscription ou non au bilan d'un actif et d'une dette au titre du contrat ne reposera plus sur la distinction entre contrat de location-exploitation et location-acquisition, mais sur la distinction entre contrat de location et contrat de service.

Un contrat de location devrait être défini comme un contrat qui donne au client le droit d'utiliser un actif pendant une période déterminée, en échange d'un paiement. Pour qu'il y ait contrat de location, il est nécessaire qu'en vertu du contrat, le client contrôle le droit d'utiliser un actif identifié.

Ce contrôle du droit d'utiliser l'actif existe quand le client :

- dispose de l'usage exclusif de l'actif pendant la durée du contrat;
- dirige la façon dont l'actif est utilisé.

Distinction entre contrat de location et contrat de service : un enjeu désormais crucial

Même si, dans nombre de cas, la distinction entre contrat de location et contrat de service sera évidente, cette distinction devrait être soigneusement examinée. En effet, cette décision déterminera l'inscription ou non des contrats au bilan du preneur. En vertu des nouvelles normes :

- le nouveau modèle conduit en effet le locataire à comptabiliser à l'actif un droit d'utilisation du bien loué, en contrepartie d'une dette au titre des loyers à payer, et ce, pour tous les contrats de location;
- en revanche, les contrats qui seront qualifiés de contrats de service ne devraient pas être inscrits au bilan : ils seront considérés comme des contrats exécutoires pour lesquels le client et le fournisseur remplissent leurs obligations au fur et à mesure.

Séparation des composantes de location et autres que de location

Un preneur peut décider de ne pas séparer les différentes composantes, et traiter le tout comme une seule et unique composante de location. Une telle option (choix de méthode comptable) s'opérerait pour chaque classe d'actifs.

Lorsqu'un preneur décide de procéder à une allocation de la contrepartie par composantes, il le ferait sur la base de la valeur relative des prix individuels observables des composantes du contrat. À défaut de prix individuels observables, le preneur estimerait le prix individuel des composantes du contrat. Ces modalités d'allocation du prix sont cohérentes avec les dispositions d'IFRS 15.

Détermination de la durée d'un contrat

- Estimation initiale

La durée du contrat de location serait définie comme la période non résiliable pendant laquelle le preneur a le droit d'utiliser l'actif sous-jacent. Cette période devrait comprendre les périodes couvertes par une option de renouvellement si le preneur a une incitation économique forte à exercer l'option.

- Estimation ultérieure

La durée du contrat ne sera ré-estimée par le preneur que s'il se produit un événement ou changement de circonstances important qui est sous son contrôle, par exemple si en cours de contrat le preneur apporte des améliorations importantes à l'actif sous-jacent, et qu'il a du fait de ces améliorations un intérêt à renouveler le contrat de location. À l'inverse, un changement significatif des conditions de marché en cours de contrat, rendant probable l'exercice d'une option, ne donnera pas lieu à une ré-estimation de la durée du contrat.

Modèle de comptabilisation côté preneur

- Évaluation

L'IASB s'est fixé pour objectif principal d'aboutir à un modèle unique visant la comptabilisation au bilan des preneurs de tous les contrats de location. Selon ce modèle, tout contrat de location donne lieu à la comptabilisation d'un droit d'utilisation (*right-of-use*), matérialisant la capacité du preneur à utiliser l'actif sur la durée du contrat de location, en contrepartie de la constatation d'une dette de location, pour la valeur actualisée des loyers.

- Taux d'actualisation

Pour l'actualisation des loyers, la norme devrait préciser qu'il convient de retenir le taux facturé par le bailleur au preneur ou, à défaut, le taux d'intérêt marginal du preneur (c.-à-d., taux que le preneur aurait obtenu pour emprunter, sur une durée et avec des garanties similaires, les fonds nécessaires à l'obtention d'un actif d'une valeur similaire à l'actif loué, dans un environnement économique similaire). Il est à noter que le taux d'actualisation serait ré-estimé en cas de changement de la durée du contrat dans des situations comme celles évoquées ci-dessus, ou de réappréciation du caractère incitatif d'une option d'achat.

- Loyers variables

En matière de loyers variables, la norme devrait faire une distinction entre ceux fondés sur l'utilisation ou la performance de l'actif et ceux fondés sur un indice ou un taux. Les loyers variables fondés sur l'utilisation ou la performance de l'actif, tel qu'un pourcentage du chiffre d'affaires, devraient être exclus de l'évaluation. Ils seraient comptabilisés au résultat au fur et à mesure. Par contre, les loyers variables fondés sur un indice ou un taux seraient pris en compte dans la valorisation à l'origine de l'actif et du passif de location.

- Coûts directs initiaux

Les coûts directs initiaux, ceux qui n'auraient pas été engagés si le contrat de location n'avait pas été conclu (par exemple, les commissions pour l'obtention du bail), seront incorporés dans le coût initial du droit d'utilisation.

- Comptabilisation ultérieure

L'IASB a choisi un modèle unique selon lequel tout contrat de location donnerait lieu à une comptabilisation séparée de l'amortissement du droit d'utilisation et de l'intérêt sur la dette de location. Le preneur amortira donc le droit d'utilisation (en général linéairement) sur la durée du contrat, tandis qu'il comptabilisera la dette de location au coût amorti. Selon ce modèle, la charge totale liée au contrat de location (amortissement et intérêt) sera donc décroissante sur la durée du contrat. L'amortissement et la charge d'intérêt devraient être présentés séparément dans le résultat opérationnel et le résultat financier, respectivement.

Obligations d'information à fournir

L'objectif principal des informations à fournir par voie de notes qui est de permettre aux utilisateurs d'apprécier les montants, le calendrier et les incertitudes liés aux flux de trésorerie découlant des contrats de location. En plus de ces informations qualitatives, le preneur devra fournir certaines informations quantitatives relatives à ses contrats de location.

Transactions de cession-bail

Au cours des nouvelles délibérations, l'IASB a décidé d'apporter des précisions s'agissant de la comptabilisation des transactions de cession-bail (c.-à-d., transaction par laquelle une entité cède un actif pour le reprendre en location).

- Comment déterminer si une vente a eu lieu?

La norme devrait préciser que ce sont les critères de l'IFRS 15 qui s'appliqueraient pour déterminer si une vente a eu lieu; en l'absence de vente, la transaction doit être analysée comme une opération de financement.

Selon la norme IFRS 16, la constatation du résultat de cession réalisé dans le cadre d'une transaction de cession-bail serait différente selon qu'il s'agisse d'une perte ou d'un gain :

- la perte sera constatée immédiatement par le vendeur-locataire;
- le gain ne sera constaté que partiellement. Seule la part du gain se rapportant à l'intérêt résiduel dans l'actif sous-jacent à la fin du contrat de location sera constatée, car c'est l'intérêt résiduel dans l'actif sous-jacent qui est cédé et non la totalité de l'actif sous-jacent (puisque le vendeur-locataire conserve le droit d'utilisation de l'actif sous-jacent pour toute la durée du contrat).

Modifications

Une modification de contrat de location serait définie comme toute modification des conditions contractuelles ne faisant pas partie des conditions générales du bail initial. Il est à noter que la substance de la modification prévaut sur sa forme.

Une modification de contrat de location devra être comptabilisée chez le preneur comme un nouveau contrat de location (séparément du contrat de location initial), lorsque :

- le contrat confère au locataire un droit d'utilisation supplémentaire non prévu dans le contrat de location initial;
- le droit d'utilisation supplémentaire est à un prix en rapport avec son prix de vente spécifique.

Toute modification de contrat ne répondant pas aux critères ci-dessus qui engendre une modification de la portée du contrat de location initial donnera lieu à la réestimation par le preneur du passif de location, en retenant un taux d'actualisation déterminé à la date de la modification, et un ajustement en conséquence du montant du droit d'utilisation.

Une modification de contrat ayant pour conséquence une augmentation de la portée du contrat ou du montant de la contrepartie versée se traduira par une augmentation de la valeur du droit d'utilisation d'un montant équivalent à la réestimation du passif de location. Une modification de contrat ayant pour conséquence une réduction de la portée du contrat ou du montant de la contrepartie versée engendrera une réduction de la valeur comptable du droit d'utilisation (pour refléter la cession partielle ou totale) et la reconnaissance d'un produit ou d'une perte proportionnelle à cette réduction.

Sous-location

La norme devrait préciser qu'un bailleur intermédiaire doit comptabiliser la location principale et la sous-location comme deux contrats distincts, sauf lorsque les deux contrats peuvent être combinés.

Mesures d'exemption ou de simplification

Suite aux commentaires des parties prenantes, l'IFRS 16 inclut des exemptions ou mesures de simplification concernant les contrats de courte durée, les locations de petits actifs et la comptabilisation sur base de portefeuille.

- Contrats de courte durée

Les preneurs pourraient s'exonérer de l'inscription à l'actif et au passif des contrats de location de courte durée. Un contrat de location est de courte durée s'il n'excède pas douze mois, options de renouvellement économiquement incitatives comprises.

- Contrats de location de faible valeur

Les contrats de location portant sur des actifs de faible valeur pourraient faire eux aussi l'objet d'une exemption de comptabilisation au bilan du preneur. Pour être qualifiés de « petits actifs », les actifs ne devront être ni dépendants ni fortement liés à d'autres actifs ne répondant pas à la définition de petits actifs.

- Comptabilisation sur base de portefeuille

Une option serait offerte pour permettre à une entité qui loue un nombre important d'actifs présentant des caractéristiques semblables (à titre d'exemple, on peut penser à des contrats de location relatifs à un parc d'automobiles semblables), d'évaluer et de comptabiliser les droits d'utilisation et les dettes de location sur base de portefeuille plutôt qu'individuellement. Cette option devrait grandement alléger le traitement comptable de ces locations multiples. Cette mesure de simplification serait également applicable par les bailleurs.

Dispositions transitoires

Il serait prévu qu'une entité puisse maintenir (avec mention par voie de note de cette option) la qualification de tous les contrats en cours à la date de première application de la nouvelle norme.

L'application initiale de l'IFRS 16 peut être effectuée selon l'une des approches suivantes :

- une application totalement rétrospective;
- une approche rétrospective modifiée – l'entité n'aurait pas à retraiter l'information comparative. La date de première application serait le premier jour de l'exercice au cours duquel la norme serait appliquée et l'effet cumulatif du changement de méthode serait comptabilisé comme un ajustement des bénéfices non répartis d'ouverture.

Conclusion

La nouvelle norme sur les contrats de location constituera un changement majeur dans la façon de comptabiliser les contrats de location. Elle aura une incidence potentiellement significative sur les états financiers des locataires, du fait de la comptabilisation de tous les contrats de location au bilan.

Les principaux ratios utilisés par les entreprises seront donc impactés (endettement, rendement des actifs, BAIIA, marge opérationnelle, etc.), pouvant entraîner la nécessité de revoir certains ratios financiers. De plus, même si la date à laquelle l'IFRS 16 entrera en vigueur a été fixée au 1er janvier 2019, il faut commencer à se préparer à son application.

Incidences potentielles

- Côté bailleur :
 - comptabilisation substantiellement inchangée;
 - tous les contrats de location sont classés soit en comme contrats de location-financement ou de location-exploitation.
- Côté preneur :
 - comptabilisation au bilan, pour tous les contrats de location, d'un droit d'utilisation à l'actif et d'une dette de location au passif;

- la charge globale de location demeurera la même mais sera décroissante sur la durée du contrat, du fait de la charge d'intérêts; le coût total de location sera séparé entre les charges liées à l'exploitation et les charges financières;
- les loyers variables fondés sur l'utilisation de l'actif loué ne sont pas pris en compte dans la dette de loyers;
- certains contrats pourraient être qualifiés de contrats de service et non comptabilisés au bilan. Une analyse approfondie devra être menée pour les identifier;
- des concepts alignés sur ceux de la norme IFRS 15, notamment la notion de contrôle, le traitement des modifications du contrat et l'allocation du prix aux différentes composantes;
- des exemptions de comptabilisation au bilan pour les contrats de courte durée et pour ceux portant sur des actifs de faible valeur;
- un accroissement des informations à fournir par voie de note;
- des modalités de transition permettant d'échapper à un traitement totalement rétrospectif.

La date d'application obligatoire de la norme IFRS 16 est fixée au 1er janvier 2019. Une application anticipée est possible, à la condition que l'entité applique également la norme IFRS 15, « Produits des activités ordinaires tirés de contrats avec des clients ». Par conséquent, l'IFRS 16 serait applicable par anticipation en 2018 pour toutes les entités, et en 2017 uniquement pour les entités qui appliquent également IFRS 15 par anticipation dès 2017.

Comptabilisation des acquisitions d'intérêts dans des entreprises communes

Les modifications à l'IFRS 11, « Partenariats », clarifient le fait que, lorsqu'une entité acquiert un intérêt initial dans une entreprise commune qui constitue une « entreprise », au sens de l'IFRS 3, « Regroupements d'entreprises », toutes les exigences contenues dans l'IFRS 3 et dans les autres IFRS applicables doivent être appliquées – dans la mesure de la part de l'acquéreur – qui n'entrent pas en conflit avec les directives de l'IFRS 11. Les principales exigences de l'IFRS 3 qui ne sont pas en conflit avec l'IFRS 11 comprennent : 1) l'évaluation des actifs et passifs identifiables à leur juste valeur; 2) la passation en charges des frais connexes à l'acquisition; 3) la comptabilisation de l'impôt différé découlant de la comptabilisation initiale des actifs et passifs identifiables acquis ou pris en charge; 4) la comptabilisation du goodwill; et 5) les tests de dépréciation effectués au moins annuellement d'une unité génératrice de trésorerie à laquelle le goodwill a été affecté.

Les modifications s'appliquent de façon prospective aux exercices ouverts à compter du 1er janvier 2016 et leur application anticipée est permise.

Modes d'amortissement acceptables

Les clarifications sur les modes d'amortissement acceptables modifient l'IAS 16, « Immobilisations corporelles », et l'IAS 38, « Immobilisations incorporelles », à compter du 1er janvier 2016 et précisent qu'une méthode d'amortissement fondée sur les produits générés par une activité qui inclut un actif, est inappropriée parce que les produits générés reflètent des facteurs autres que la consommation des avantages économiques de l'actif. Donc, il ne sera plus acceptable qu'un mode d'amortissement fondé sur les produits puisse être utilisé dans le cas d'immobilisations corporelles.

Ces modifications s'appliquent de manière prospective, et leur adoption anticipée est possible.

Utilisation de la méthode équivalence dans les états financiers individuels

Des modifications ont été apportées à la norme IAS 27, « États financiers individuels », afin de permettre l'utilisation de la mise en équivalence pour comptabiliser les participations dans des filiales, en plus des entreprises associées et coentreprises. Auparavant, ces participations devaient être comptabilisées au coût ou conformément à la norme IFRS 9, « Instruments financiers ». Conformément à la méthode de mise en équivalence, les dividendes reçus doivent être constatés à titre de réduction de la valeur comptable de la participation (plutôt que dans le résultat net).

Ces modifications s'appliquent de façon prospective aux exercices ouverts à compter du 1er janvier 2016 et leur application anticipée est permise.

Entités d'investissement : application de l'exception à la consolidation

Ces modifications à l'IFRS 10, « États financiers consolidés », à l'IFRS 12, « Divulgence des participations dans d'autres entités », et à l'IAS 28, « Participations dans des entreprises associées et coentreprises », ont pour but de clarifier l'application de l'exception de consolidation pour les entités d'investissement. Les modifications se résument comme suit :

- l'exonération de la préparation des états financiers consolidés est également disponible pour une société mère qui est une filiale d'une entité d'investissement (par exemple, une société mère intermédiaire);
- l'obligation pour une entité d'investissement de consolider une filiale ne s'applique qu'aux filiales qui ne sont pas considérées elles-mêmes comme des entités d'investissement, et dont le principal objet est de fournir des services liés aux activités d'investissement de l'entité de la société mère;
- un investisseur appliquant la méthode de la mise en équivalence à ses participations dans des entreprises associées ou dans des coentreprises qui sont elles-mêmes des entités d'investissement peut conserver la comptabilisation à la juste valeur appliquée par les entreprises associées ou une coentreprise à ses participations dans des filiales.

Les modifications s'appliquent aux exercices ouverts à compter du 1er janvier 2016 et leur application anticipée est permise.

Plantes productrices

Des modifications apportées à l'IAS 41, « Agriculture », et à l'IAS 16, « Immobilisations corporelles », traitent du caractère approprié du modèle de comptabilisation des plantes productrices (par exemple, des vignes, arbres à caoutchouc, palmiers à huile). En vertu de l'IAS 41, les plantes productrices devaient être comptabilisées comme des actifs biologiques évalués à la juste valeur diminuée des coûts de vente. Cependant, les plantes productrices, un sous-ensemble des actifs biologiques, sont généralement utilisées dans la production ou la fourniture de produits agricoles sur plusieurs périodes et sont généralement mises au rebut à la fin de leur vie productive. Une fois qu'une plante productive arrive à maturité, sa transformation biologique n'est plus importante dans la création d'avantages économiques futurs. En effet, les seuls avantages économiques futurs significatifs qu'une plante productrice génère proviennent de la production agricole qu'elle crée. Suite à ces modifications, les plantes productrices font maintenant partie du champ d'application de l'IAS 16, parce que leur fonctionnement s'apparente à celui d'un actif utilisé dans des activités de fabrication. Il est à noter cependant que les produits des plantes productrices continueront d'être évalués à la juste valeur diminuée des coûts de vente.

Les modifications s'appliquent aux exercices ouverts à compter du 1er janvier 2016 et leur application anticipée est permise.

Projets des IFRS

Projet d'interprétation concernant les positions fiscales incertaines

Le projet d'interprétation IFRIC 2015-1, « Traitement des incertitudes relatives aux impôts sur le résultat », fournirait des directives sur la détermination du bénéfice imposable/des pertes fiscales, des bases fiscales, des pertes fiscales inutilisées, des crédits d'impôt non utilisés et des taux d'impôt, dans des circonstances où il existe une incertitude relative à des traitements fiscaux qui peuvent influencer sur l'application de la norme IAS 12, « Impôts sur les bénéfices ». L'IFRIC est parvenu aux consensus suivants :

- chaque incertitude fiscale devrait généralement être considérée isolément. Par contre, certaines de ces incertitudes devraient être examinées collectivement si cela fournissait une meilleure prévision de leur dénouement.
- pour déterminer si et comment un traitement fiscal incertain affecte la détermination du bénéfice imposable, etc., l'hypothèse doit être faite qu'une administration fiscale vérifiant les montants qui lui sont présentés a 1) le droit de le faire et, 2) l'entière connaissance de toutes les informations pertinentes.

- si une entité conclut qu'il est probable que l'administration fiscale acceptera un traitement fiscal incertain, le bénéfice imposable ou la perte, les bases fiscales, les pertes fiscales non utilisées, et les crédits d'impôt non utilisés doivent être déterminés en accord avec le traitement fiscal qu'elle applique ou prévoit appliquer dans ses déclarations fiscales. Si une entité conclut qu'il est peu probable que l'administration fiscale acceptera un traitement fiscal incertain, l'effet de l'incertitude devrait être reflété dans la détermination du bénéfice imposable en utilisant 1) le montant le plus probable dans un éventail de résultats possibles, ou 2) la somme des montants possibles pondérés par leur probabilité d'occurrence, selon le montant qui semble fournir la meilleure prévision du dénouement de l'incertitude.

Post-Implementation Review de la norme IFRS 3, « Regroupements d'entreprises »

Le 17 juin 2015, l'IASB annonçait en avoir fini avec la *Post-Implementation Review (PIR)* de la norme IFRS 3, et publiait un rapport présentant les résultats de cet examen.

Au terme de ces travaux, l'IASB aboutit à la conclusion que, de manière générale, la norme IFRS 3 recueille l'adhésion d'un grand nombre, mais indique également que des aspects de la norme nécessitent une recherche plus poussée. L'IASB a donc examiné les principaux commentaires, et a réfléchi aux actions à mettre en œuvre en fixant un ordre de priorité pour les différents sujets. Les points ci-dessous sont repris ci-après dans l'ordre de priorité établi par l'IASB et feront l'objet de travaux de recherche.

1. Efficacité et complexité des tests de dépréciation du goodwill (priorité élevée)

L'IAS 36, « Dépréciation d'actifs », pourrait être amendée pour améliorer les tests de dépréciation, en vue d'une simplification.

2. Traitement post-acquisition du goodwill (priorité élevée)

Cela pourrait prendre la forme d'améliorations des tests de dépréciation. L'IASB réfléchit également au développement d'un modèle « amortissement et dépréciation », pour autant que l'utilité de l'information financière est préservée.

3. Difficultés à appliquer la définition d'une entreprise (priorité moyenne/élevée)

L'IASB pourrait essayer de clarifier la définition d'une entreprise (et les précisions apportées sur le sujet). Dans ce cadre, l'IASB pourrait considérer si une approche fondée sur un intervenant du marché est préférable à une approche fondée sur une mesure spécifique à l'entité.

De plus, certaines différences (notamment en matière d'impôts différés) entre regroupements d'entreprises et achats d'actifs pourraient faire l'objet d'une révision afin de réduire la pression qui s'exerce sur la qualification d'une entreprise.

4. Identification et évaluation à la juste valeur d'actifs incorporels tels que les marques de commerce et les relations clients (priorité moyenne/élevée)

L'IASB réexaminera la pertinence de séparer certains actifs incorporels du goodwill (par exemple les relations clients) et pourrait également envisager de fournir des précisions supplémentaires sur l'identification des relations clients et leur évaluation.

En fonction des retours de la consultation sur le programme de travail, l'IASB pourrait envisager des travaux complémentaires sur d'autres sujets. Il est aujourd'hui trop tôt pour savoir quelles seront les conséquences réelles de cette *Post-Implementation Review*.

Exposé-sondage – Classement et évaluation des transactions dont le paiement est fondé sur des actions

En novembre 2014, l'IASB a publié un exposé-sondage visant à modifier l'IFRS 2, « Paiement fondé sur des actions ».

Les modifications proposées ont comme objectif d'apporter des éclaircissements aux problématiques suivantes :

- la comptabilisation des effets des conditions d'acquisition des droits sur l'évaluation des paiements fondés sur des actions qui sont réglés en trésorerie – l'IASB propose de préciser que leur prise en compte suit la même approche que les instruments réglés en instruments de capitaux propres;
- le classement des transactions dont le paiement est fondé sur des actions et qui comportent des modalités de règlement net – l'IASB propose de préciser qu'un plan avec retenue à la source serait intégralement classé comme étant réglé en capitaux propres (y compris la retenue à la source) si en l'absence d'une telle retenue à la source, le plan avait été réglé exclusivement par la remise d'instruments de capitaux propres;
- la comptabilisation d'une modification des conditions générales qui a pour effet qu'une transaction dont le paiement est fondé sur des actions et qui est réglée en trésorerie est reclassée comme étant réglée en instruments de capitaux propres – l'IASB propose d'amender la norme pour préciser les modalités de comptabilisation d'une telle modification comme suit :
 - la juste valeur de la transaction est mesurée par référence à la juste valeur des instruments de capitaux propres attribués à la date de modification;
 - le passif relatif au plan dont le paiement est fondé sur des actions qui est réglé en trésorerie est décomptabilisé et le plan dont le paiement est réglé en instruments de capitaux propres est constaté en contrepartie des capitaux propres dans la limite des services rendus jusqu'à la modification; et
 - la différence entre la valeur comptable du passif décomptabilisé et le montant comptabilisé en capitaux propres est constatée en résultat net.

L'IASB propose que ces modifications soient appliquées de manière prospective, avec possibilité d'application rétrospective à la condition que l'entité dispose de l'information pour le faire.

La période de l'appel à commentaires se terminait le 25 mars 2015. En novembre 2015, l'IASB a décidé de finaliser le projet de modifications à l'IFRS 2.

Exposé-sondage – Modifications à l'IAS 1 sur les règles de classement des passifs en tant que passifs courants ou passifs non courants

L'exposé-sondage clarifie que le classement de la dette est fondé sur les droits existants en date de clôture : la dette est classée à long terme uniquement s'il existe en date de clôture un droit de différer son règlement pour au moins douze mois après cette date.

L'exposé-sondage précise également que si une entité a le droit de refinancer ou de renouveler une dette pour au moins douze mois après la date de clôture en vertu d'un contrat de prêt existant et conclu avant la date de clôture, il doit classer la dette à long terme, même si elle serait autrement due dans un délai plus court. Cependant, quand il n'y a pas de droit de renouvellement (par exemple, il n'y a pas d'accord de refinancement en place à la date de clôture pour le faire), l'entité ne doit pas considérer le potentiel de refinancement de la dette et devrait donc classer la dette à court terme.

Le projet d'amendement clarifie également que le règlement de la dette peut prendre une des formes suivantes : remise de trésorerie, d'instruments de capitaux propres, d'autres actifs ou services conduisant à éteindre la dette.

L'exposé-sondage prévoit que les modifications proposées soient applicables de manière rétrospective à compter d'une date non encore précisée. La période d'appel à commentaires se terminait le 10 juin 2015.

Exposé-sondage – Cadre conceptuel de l'information financière

Le 29 mai 2015, l'IASB a publié un exposé-sondage sur son cadre conceptuel de l'information financière. Après une prolongation de 30 jours, la date limite pour adresser ses commentaires à l'IASB a été fixée au 25 novembre 2015.

Décomposé en huit chapitres et doté d'une base de conclusions, cet exposé-sondage précise en introduction que celui-ci a pour objectif :

- d'aider l'IASB à développer et à réviser ses normes;
- d'aider les entreprises à développer des principes comptables cohérents lorsqu'aucune norme ne s'applique à certaines transactions ou circonstances ou lorsqu'une norme autorise des options comptables; et
- d'aider toutes les parties prenantes à comprendre et à interpréter les normes.

Le statut du cadre conceptuel par rapport aux normes IFRS reste inchangé; en effet, les normes priment sur le cadre conceptuel. L'IASB s'engage cependant, lorsque de nouvelles dispositions ne seraient pas conformes au cadre conceptuel, à en communiquer les raisons dans les bases de conclusions.

Bien que le document soit intitulé « Cadre conceptuel de l'information financière », la plupart des propositions sont centrées sur les états financiers produits selon les normes IFRS, plutôt que sur l'information financière, concept bien plus large que les états financiers.

Loin de révolutionner le paysage des IFRS, comme le prouve le peu d'incohérences entre les normes actuelles et ce projet, le cadre conceptuel proposé précise, redéfinit et complète le cadre conceptuel existant en repensant l'argumentaire en fonction des caractéristiques fondamentales des états financiers et de la contrainte du rapport coût-bénéfice.

Incidences potentielles

L'IASB ne relève que deux incohérences majeures entre les normes existantes et le cadre conceptuel proposé qui pourraient être levées à terme par les projets de recherche engagés sur les sujets concernés. Le nouveau cadre conceptuel ne devrait pas avoir d'impact à court terme sur les normes existantes. Les cas de non-conformité au cadre conceptuel seraient limités, compte tenu de la latitude laissée par le texte de l'exposé-sondage.

Projet d'interprétation sur les transactions en monnaie étrangère et contrepartie anticipée (IAS 21)

L'IFRIC a publié un projet d'interprétation de la norme IAS 21, « Effets des variations des cours des monnaies étrangères ». Les modifications proposées visent à remédier à la diversité des pratiques dans les situations où une contrepartie est reçue ou payée avant la comptabilisation de l'actif, de la charge ou du produit connexe.

L'IAS 21 indique qu'une transaction libellée en devise doit être comptabilisée en utilisant le taux de change en vigueur à la date de constatation initiale de la transaction. Lorsqu'une entité règle une contrepartie anticipée, elle constate à son bilan un actif non monétaire reflétant son droit à bénéficier de services ou recevoir des biens. Lorsque les biens et services sont livrés/rendus, l'actif non monétaire est décomptabilisé en contrepartie de la constatation du bien acquis ou d'une charge selon le cas. Un traitement symétrique existe pour les contreparties anticipées reçues. L'IFRIC est parvenue aux consensus suivants :

- lorsque qu'une contrepartie en devises est payée ou reçue avant la constatation de l'actif, de la charge, ou du revenu connexe, la date de la transaction (et donc le taux au comptant à cette date), est la première de 1) la date de la comptabilisation initiale de l'actif ou du passif non monétaire, et 2) la date à laquelle l'actif, la charge ou le revenu, ou une portion de ces derniers est comptabilisé dans les états financiers;
- si la transaction est comptabilisée dans par étapes, une date de transaction devrait être établie pour chaque étape individuelle. S'il y a plus d'une date de transaction, le taux de change au comptant pour chaque date devrait être appliqué pour convertir la partie applicable de la transaction;
- l'actif, la charge ou le revenu connexe devrait représenter la partie qui est constatée lors de la décomptabilisation de l'actif non monétaire payé par anticipation ou le passif de revenu différé non monétaire, tel que déterminé en vertu des IFRS.

Notez que ces consensus ne seraient pas applicables si l'actif, la charge ou le revenu connexe doit être constaté initialement à la juste valeur.

La période de commentaires se termine le 19 janvier 2016.

Exposé-sondage – Réévaluation lors de la modification, de la réduction ou de la liquidation d'un régime /disponibilité d'un remboursement de l'excédent d'un régime à cotisations définies

En juin 2015, l'IASB a publié un exposé-sondage dans lequel il propose d'apporter des modifications/clarifications à l'IAS 19, « Avantages du personnel » et à l'interprétation IFRIC 14, « IAS 19 – Le plafonnement de l'actif au titre des régimes à prestations définies, les exigences de financement minimal et leur interaction ».

Ces propositions visent à clarifier la norme IAS 19 sur les conséquences d'une modification, réduction ou liquidation de régime sur la détermination du coût des services rendus et de l'intérêt net. La norme actuelle prévoit qu'une entité détermine le coût réel d'une modification, réduction ou liquidation de régime en retenant les hypothèses et la juste valeur des actifs des régimes à la date de l'événement, mais ne précise pas quelles sont les conséquences de la mise à jour de ces données sur la détermination du coût des services rendus et de l'intérêt net post-événement.

Tel que proposé, lorsque le passif (actif) net au titre des prestations définies est réévalué lors d'une modification du régime, d'une compression, ou que le règlement se produit : 1) le coût des services rendus et les intérêts nets pour la période après la réévaluation seraient déterminés en utilisant les mêmes hypothèses qui ont été utilisées pour la réévaluation elle-même, et l'intérêt net pour la période restante serait fondé sur la réévaluation du passif (actif) net au titre des prestations définies; et 2) le coût des services courant et l'intérêt net de la période courante avant une modification du régime, une compression, ou un règlement ne seraient pas affectés par, ou inclus dans, le coût des services passés ou tout gain ou perte sur règlement.

En outre, tel qu'il est proposé, dans la détermination de la disponibilité d'un remboursement d'un régime à prestations déterminées lorsque les autres parties peuvent liquider un régime ou affecter les avantages pour les membres du régime sans le consentement de l'entité :

- le montant de l'excédent qui doit être constaté à titre d'actif sur la base d'un remboursement futur ne devrait pas inclure les montants que les autres parties (par exemple, les fiduciaires du régime) peuvent utiliser à d'autres fins (par exemple, pour améliorer les avantages pour les membres du régime) sans le consentement de l'entité;
- un supposé règlement progressif du régime ne doit pas être utilisé comme justification pour la constatation d'un actif, si les autres parties peuvent liquider le régime sans le consentement de l'entité;
- le pouvoir que peuvent avoir des tiers pour acheter des rentes à titre d'actifs du régime ou de prendre d'autres décisions d'investissement sans modifier les avantages pour les membres du régime n'aurait pas d'incidence sur le droit de l'entité au remboursement d'un excédent du régime.

La date limite pour l'appel à commentaires se terminait le 19 octobre 2015.

Date d'entrée en vigueur des modifications d'IFRS 10 et d'IAS 28

En août 2015, l'IASB a publié un exposé-sondage qui propose de différer la date d'entrée en vigueur des modifications aux normes IFRS 10 et IAS 28 publiées en septembre 2014, visant à clarifier le traitement comptable des ventes ou des contributions d'actifs réalisées entre les entités d'un groupe (c.-à-d., la société mère et ses filiales) et les entités mises en équivalence. Le décalage proposé serait en vigueur jusqu'à ce que les travaux de recherche que mène l'IASB sur la méthode de la mise en équivalence soient terminés.

L'appel à commentaires se terminait le 9 octobre 2015.

Énoncé de pratiques proposé sur l'importance relative

Dans le cadre de son projet « Principe de communication d'informations », l'IASB a publié, en octobre 2015, un appel à commentaires sur son projet d'énoncé de pratiques relatif à l'application de la notion d'importance relative dans les états financiers à vocation générale.

Le document de l'IASB donne des indications sur la définition de l'importance relative au sens des IFRS et son application à tout le jeu des états financiers y compris les notes connexes. Les principaux points du projet d'énoncé de pratiques sont les suivants :

- l'importance relative serait définie en termes d'omission ou d'inexactitude. Des éléments seraient importants si leur omission ou inexactitude pouvait influencer les décisions des principaux utilisateurs d'états financiers;
- l'exercice du jugement devrait être appliqué pour déterminer si l'information pourrait vraisemblablement influencer sur les décisions que prennent les utilisateurs sur la base de ces états financiers, selon les circonstances spécifiques de l'entité et la façon dont l'information sera utilisée par les utilisateurs des états financiers;
- l'importance relative est une notion non seulement quantitative mais également qualitative, et son appréciation doit être effectuée tant sur une base individuelle que collective. De plus, elle ne consiste pas seulement à décider si des informations doivent être incluses dans les états financiers ou omises, mais à déterminer comment les présenter, les agréger ou les décomposer, tant dans le corps même des états financiers que dans les notes connexes;
- des informations doivent être fournies en raison de la nature et les circonstances entourant une transaction particulière, un événement ou une condition (par exemple, dans des situations dans lesquelles de petits montants sont jugés sensibles tel que pourrait être le cas pour les transactions avec les parties liées, le non-respect des engagements, les éléments ayant une influence sur la rémunération incitative de la direction);
- en ce qui concerne les informations requises spécifiées dans une norme IFRS, elles ne doivent pas être fournies si l'information est non significative, même si les normes IFRS applicables contiennent une liste de soi-disantes « obligations minimales ».

La période d'appel à commentaires se termine le 26 février 2016.

Exposé-sondage – Comptabilisation d'actifs d'impôt différé au titre de pertes latentes

L'IASB a publié l'exposé-sondage qui modifierait l'IAS 12, « Impôts sur le revenu », afin de clarifier la comptabilisation des actifs d'impôt différé au titre de pertes latentes sur des instruments d'emprunt évalués à la juste valeur. Les propositions sont les suivantes :

- confirmer qu'une diminution de la valeur comptable d'un instrument d'emprunt à taux fixe dont le principal est payé à l'échéance, donne lieu à une différence temporaire déductible si l'instrument d'emprunt est mesuré à la juste valeur et si sa base fiscale demeure le coût (c.-à-d., indépendamment du fait que le porteur s'attend à recouvrer la valeur comptable de l'instrument d'emprunt par la vente ou par collection de tous les flux de trésorerie contractuels à l'échéance);
- préciser que, pour estimer s'il y aura un bénéfice imposable suffisant pour les périodes futures, une entité doit tenir compte des recouvrements d'actifs dont le montant est supérieur à la valeur comptable, et qui exclut les déductions fiscales résultant de la résorption des différences temporaires déductibles;
- clarifier le fait que : 1) l'évaluation relative à la constatation de l'incidence fiscale d'une différence temporaire déductible à titre d'actif d'impôt différé doit être faite en combinaison avec d'autres actifs d'impôts différés; et 2) si la législation fiscale limite l'utilisation des pertes fiscales pour des types spécifiés, l'évaluation devrait être faite en combinaison avec d'autres actifs d'impôt différé du même type.

Le texte définitif devrait être publié au début de 2016.

Exposé-sondage – Évaluation à la juste valeur des participations dans des filiales, des coentreprises et des entreprises associées dont les titres sont cotés

En septembre 2014, l'IASB a publié un exposé-sondage qui propose des modifications à l'IFRS 10, « États financiers consolidés », à l'IAS 27, « États financiers individuels », et à l'IAS 28, « Participations dans des entreprises associées et coentreprises », qui confirmerait que l'unité de comptabilisation pour les participations dans des filiales, des coentreprises et des entreprises associées est la participation prise dans son ensemble plutôt que les instruments financiers qui la composent pris individuellement, et que son évaluation à la juste valeur correspondrait au produit du cours du marché multiplié par la quantité d'instruments financiers détenus. Le projet propose également d'harmoniser l'évaluation à la juste valeur d'une unité génératrice de trésorerie cotée avec l'évaluation à la juste valeur d'une participation cotée.

Aucune date d'entrée en vigueur des modifications proposées n'a été avancée. La période d'appel à commentaires a pris fin le 16 janvier 2015. Une norme finale devrait être publiée dans la deuxième moitié de 2016.

Activités à tarifs réglementés

En 2014, l'IASB a publié la norme provisoire IFRS 14, « Comptes de report réglementaires », qui s'applique uniquement aux nouveaux adoptants des IFRS.

Les dispositions pertinentes de la norme IFRS 14 sont les suivantes :

- de permettre (sans l'exiger) à un premier adoptant de continuer à appliquer son référentiel comptable antérieur pour la comptabilisation des « soldes de comptes de report réglementaires », qui est le terme neutre pour désigner les actifs et passifs réglementés;
- de permettre à une entité admissible à changer ses méthodes comptables pour reconnaître et mesurer les soldes de comptes de report réglementaires lors de l'adoption initiale des IFRS si, sur la base des critères de la norme IAS 8, « Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs », le changement rend les états financiers plus pertinents pour les besoins de prise de décisions économiques des utilisateurs et pas moins ou plus fiables et pas moins pertinents, à ces égards;
- d'exiger des entités qu'elles présentent distinctement le solde des comptes de report réglementaires sur une ligne séparée dans l'état de la situation financière, et les mouvements de l'exercice sur une ligne distincte de l'état du résultat net et des autres éléments du résultat global;
- d'exiger de fournir des informations concernant 1) le type et la nature de l'activité à tarifs réglementés et le processus d'établissement des taux, 2) la base de la constatation et de la décomptabilisation des soldes des comptes de report réglementaires, et 3) comment la reprise de chaque catégorie du compte de report réglementaire ayant un solde débiteur ou le renversement de chaque catégorie du compte de report réglementaire ayant un solde créditeur est affecté par le risque et l'incertitude.

La date d'application de la norme IFRS 14 a été fixée au 1er janvier 2016, avec possibilité d'application anticipée.

Parallèlement à la publication de cette norme, l'IASB poursuit ses travaux sur le traitement comptable des activités réglementées. En septembre 2014, l'IASB a publié pour appel à commentaires un document de travail intitulé « Présentation de l'incidence financière de la réglementation des tarifs ». Ce document vise à recueillir l'avis des parties prenantes sur l'intérêt et sur la meilleure façon de présenter les incidences de ces activités dans les états financiers. Il ne comporte pas de propositions spécifiques en matière comptable. La période d'appel à commentaires sur ce document se terminait le 15 janvier 2015.

En décembre 2014 une table ronde a été organisée. L'objectif de cet événement était d'échanger sur les informations que les parties prenantes, particulièrement les investisseurs et les analystes, souhaiteraient trouver dans les états financiers des sociétés impliquées dans des activités à tarifs réglementés.

L'IASB est en cours de délibérations sur les commentaires recueillis concernant son document de travail et prévoit publier un autre document de travail d'ici la fin de 2016.

Exposé-sondage – Transferts d'immeubles de placement

Cet exposé-sondage, publié en novembre 2015, modifierait la norme IAS 40, « Immeubles de placement », de manière à fournir des directives visant à clarifier si une propriété en cours de construction ou de développement, classée auparavant comme stock, pourrait être transférée aux immeubles de placement lorsqu'un changement dans son utilisation survient. Les modifications proposées soulignent que le transfert des stocks aux immeubles de placement ou inversement devrait être fait uniquement lorsque survient un changement dans l'utilisation du bien, ce qui se produit lorsque la propriété est conforme ou cesse de satisfaire à la définition des immeubles de placement et que ce fait est étayé par des preuves qu'un changement d'utilisation a en effet eu lieu. Les modifications proposent aussi de changer la nature de la liste des exemples de preuves à l'appui d'un changement dans l'utilisation, passant d'une liste exhaustive à une liste qualifiée de non exhaustive (de nouveaux exemples ne seraient toutefois pas ajoutés).

Aucune date spécifique d'application n'a été proposée pour cet exposé-sondage, mais les directives révisées devraient être appliquées de façon rétroactive.

La période d'appel à commentaires se termine le 18 mars 2016. L'IASB décidera de la direction à prendre sur ce projet à la fin de 2016.

Améliorations annuelles des normes IFRS

Améliorations annuelles des IFRS – Cycle 2012-2014

Conformément au cycle d'amélioration annuel 2012-2014, les modifications suivantes ont été apportées, et entrent en vigueur pour les exercices ouverts à compter du 1er janvier 2016 :

Changements dans le mode de sortie d'un actif non courant

Les modifications à l'IFRS 5, « Actifs non courants détenus en vue de la vente et activités abandonnées », clarifient qu'un changement du mode de sortie d'un actif (par exemple, reclassement d'un actif destiné à la vente en actif destiné à la distribution aux propriétaires ou inversement) ne constitue pas un nouveau plan de sortie et ne modifie pas la date de classement (par exemple, la date à laquelle il a été initialement classé comme détenu en vue de la vente ou détenu à des fins de distribution).

Accords de gestion

Des précisions ont été apportées à l'IFRS 7, « Instruments financiers : informations à fournir », aux fins des obligations d'information à fournir concernant un actif financier transféré avec lequel l'entité conserve un lien. Les modifications clarifient qu'en ce qui a trait aux obligations d'information relatives à un actif avec lequel une entité conserve un lien, un accord de gestion assorti d'honoraires peut constituer un tel lien, sur la base d'une analyse de la nature des honoraires et des modalités de l'accord.

Informations à fournir concernant la compensation dans les états intermédiaires résumés

Ces modifications à l'IFRS 7 viennent préciser qu'il n'est pas nécessaire pour une entité de fournir les informations supplémentaires concernant la compensation des actifs et des passifs financiers dans ses états financiers intermédiaires.

Taux d'actualisation pour les avantages postérieurs à l'emploi

Les modifications à l'IAS 19, « Avantages du personnel », clarifient que la profondeur du marché des obligations d'entreprise de haute qualité ou en l'absence de telles obligations, des obligations d'État, servant de référence pour la détermination du taux d'actualisation des avantages postérieurs à l'emploi, doit être évaluée sur la base de la monnaie dans laquelle les prestations seront versées, plutôt que sur la monnaie dans laquelle l'obligation réside.

Information financière intermédiaire

L'IAS 34, « Information financière intermédiaire », précise que si certaines informations ne sont pas fournies « ailleurs » dans son rapport financier intermédiaire, une entité doit les inclure dans les notes de ses états financiers intermédiaires. Les modifications à l'IAS 34 clarifient le fait que 1) des informations peuvent être incorporées par renvoi à une autre partie du rapport intermédiaire (par exemple, le rapport de gestion), et 2) si elles sont incorporées au moyen d'un renvoi, ces autres informations doivent être disponibles pour les utilisateurs dans les mêmes conditions et en même temps que les états financiers intermédiaires eux-mêmes.

Projet d'améliorations annuelles des IFRS – Cycle 2014-2016

Conformément à l'exposé-sondage, « Améliorations annuelles des IFRS – Cycle 2014 à 2016 », les modifications suivantes ont été proposées :

Suppression de certaines exemptions à court terme pour les nouveaux adoptants des IFRS

L'IFRS 1, « Première application des Normes internationales d'information financière », serait modifiée de manière à éliminer des exemptions à court terme pour les nouveaux adoptants des IFRS, soit parce qu'elles n'étaient pertinentes que pour des périodes qui se sont écoulées (ou se seront écoulées lorsque les modifications proposées entreront en vigueur) ou jugées non nécessaires. Les exemptions suivantes seraient donc éliminées pour les nouveaux adoptants :

- en ce qui a trait aux modifications à l'IFRS 7, « Instruments financiers : informations à fournir » l'exemption concernant les informations relatives au risque de liquidité, les transferts d'actifs financiers, et la compensation des actifs et des passifs financiers.
- l'exemption relative à des informations comparatives dans l'IAS 19, « Avantages du personnel », sur la sensibilité de l'obligation de régimes à prestations définies.
- l'exemption pour une société mère d'évaluer si l'entité est une entité d'investissement sur la base des faits et circonstances qui existaient à la date de transition aux IFRS (plutôt que d'exiger une évaluation rétrospective). Cet allègement est jugé inutile parce que, indépendamment de la date de l'évaluation, une entité d'investissement doit mesurer ses participations dans des filiales à la juste valeur par le biais du résultat net.
- l'exemption concernant les entités d'investissement avant l'adoption de la norme IFRS 13, « Juste valeur », permettant l'utilisation de justes valeurs auparavant communiquées si ces montants représentent les montants pour lesquels la participation aurait pu être échangée entre des parties bien informées et consentantes dans le cadre d'une transaction effectuée dans des conditions de concurrence normale à la date de son évaluation.

Champ d'application des informations à fournir au sujet des participations dans d'autres entités

L'IFRS 12, « Divulgaration des participations dans d'autres entités », serait modifiée pour préciser que, sauf en ce qui a trait à l'obligation de présenter les informations financières résumées d'une filiale, d'une entreprise associée, ou d'une coentreprise, les autres informations à fournir requises par l'IFRS 12 s'appliqueraient aussi aux participations classées comme étant destinées à être vendues, détenues aux fins de distribution aux propriétaires, ou comme activités abandonnées, conformément à la norme IFRS 5, « Actifs non courants détenus en vue de la vente et activités abandonnées ».

Évaluation à la juste valeur des participations dans des filiales, des coentreprises, et des entreprises associées dont les titres sont cotés

L'IAS 28 actuelle, « Participations dans des entreprises associées et coentreprises », prévoit une exemption de l'application de la mise en équivalence à une participation dans une entreprise associée ou une coentreprise détenue directement ou indirectement par une société de capital-risque, un fonds commun de placement, une fiducie, ou une entité similaire. Selon l'exemption, ces participations peuvent être mesurées à la juste valeur par le biais du résultat net conformément à la norme IFRS 9, « Instruments financiers ». L'IAS 28 serait modifiée afin de préciser que le choix d'appliquer soit la méthode de la mise en équivalence, soit la méthode de la juste valeur conformément à l'IFRS 9 pour comptabiliser les participations peut,

lors de la comptabilisation initiale, être fait sur une base d'investissement par investissement. L'IAS 28 serait également modifiée de manière à préciser qu'une telle option serait aussi applicable à une entité déclarante qui n'est pas elle-même une entité d'investissement, mais qui détient une participation dans une entreprise associée ou une coentreprise qui est une entité d'investissement.

La date limite de l'appel à commentaires est le 17 février 2016. Aucune date spécifique n'a été avancée pour ces améliorations proposées.

Acronymes

CNC – Conseil des normes comptables de CPA Canada

CPA Canada – Anciennement ICCA (Institut Canadien des Comptables Agréés)

CPA – Comptables professionnels agréés

CCSP – Conseil sur la comptabilité dans le secteur public

FASB – Financial Accounting Standards Board – États-Unis

IFRS – Normes internationales d'information financière

IAS – Normes comptables internationales (International Accounting Standards)

IASB – International Accounting Standards Board

IFRIC – International Financial Reporting Interpretations Committee

NCECF – Normes comptables canadiennes pour les entreprises à capital fermé

OSBL – Organisme sans but lucratif

Partie II du Manuel de CPA Canada – Référentiel comptable des NCECF (« Partie II »)

Partie III du Manuel de CPA Canada – Référentiel comptable des OSBL (« Partie III »)

Partie III du Manuel de CPA Canada – Référentiel comptable des régimes de retraite (« Partie IV »)

Liens utiles

Sites web

CNC www.nifccanada.ca

CPA Canada www.cpacanada.ca

FASB www.fasb.org

IASB www.iasb.org

Mazars au Canada www.mazars.ca

Personne-ressource



Lucie Lavoie, CPA auditrice, CA

Associée - Normes et développement professionnel

lucie.lavoie@mazars.ca

514 764-2757

À propos du Bulletin d'information financière

La publication *Bulletin d'information financière* fournit des informations destinées à repérer des textes publiés, en matière de présentation financière au Canada et à l'échelle internationale, pouvant avoir une influence sur les organisations.

Cette publication ne peut en aucun cas être assimilée, en totalité ou en partie, à une opinion délivrée par Mazars. Malgré le soin particulier apporté à la rédaction de cette publication, Mazars décline toute responsabilité relative aux éventuelles erreurs ou omissions que cette publication pourrait contenir.

L'information contenue dans le présent bulletin repose sur les prises de position émises avant le 15 décembre 2015. Pour les prises de position émises après cette date, veuillez vous reporter aux textes officiels sur le site web de l'organisme de normalisation concerné ou consulter votre conseiller chez Mazars.

À propos de Mazars au Canada

Mazars au Canada possède plus de 50 années d'expérience en services de certification, fiscalité, comptabilité et services-conseils. Nous accompagnons les PME, les grandes entreprises privées et publiques, les OSBL et les particuliers dans toutes les étapes de leur croissance. Nos professionnels allient excellence, proximité et vision à long terme afin d'offrir des solutions personnalisées qui sont complètes et adaptables à tout environnement et situation. Notre expertise locale, soutenue par notre groupe international, fait de Mazars un partenaire d'affaires de choix.

Certification | Fiscalité | Comptabilité | Services-conseils

MAZARS HAREL DROUIN, S.E.N.C.R.L.

215, rue St-Jacques, bureau 1200

Montréal (Québec) H2Y 1M6

Tél. : 514 845-9253

Télec. : 514 845-3859

Pour vous abonner et recevoir nos prochaines publications : contact@mazars.ca

www.mazars.ca