

ÉTATS FINANCIERS INTERMÉDIAIRES DE L'EXERCICE D'ADOPTION DES IFRS

Commentaire des permanents du Conseil des normes comptables sur l'information financière¹

Le 8 décembre 2009

La plupart des entreprises ayant une obligation d'information du public présenteront pour la première fois leur information financière externe selon les Normes internationales d'information financière (IFRS) dans leurs rapports financiers intermédiaires de l'exercice d'adoption des IFRS. Le présent commentaire traite de quelques-unes des questions que pourrait soulever la présentation des états financiers intermédiaires compris dans ces rapports.

RÈGLES DE PRÉSENTATION

La description des règles de présentation des états financiers intermédiaires lorsque ceux-ci ne font pas partie d'un jeu complet d'états financiers suscite de nombreux débats. Lorsque l'Europe a adopté les IFRS, la pratique variait selon que les premiers états financiers intermédiaires étaient présentés comme étant conformes aux IFRS ou conformes à la norme IAS 34, *Information financière intermédiaire*. Le paragraphe 19 de la norme IAS 34 prévoit ce qui suit :

Si le rapport financier intermédiaire d'une entité est établi selon les principes de la présente Norme, ce fait doit être indiqué. Un rapport financier intermédiaire ne doit être déclaré conforme aux IFRS que s'il est conforme à toutes les dispositions des IFRS.

Cet énoncé spécifie que, à moins qu'une entité présente un jeu complet d'états financiers IFRS dans son rapport intermédiaire (comportant toutes les informations à fournir et respectant toutes les dispositions des IFRS), les états financiers ainsi que tout rapport d'audit y afférent doivent comprendre une déclaration de conformité à la norme IAS 34, et non aux IFRS.

Rien dans la norme IAS 34 ne vise à interdire à une entité ou à dissuader une entité de publier dans son rapport financier intermédiaire un jeu complet d'états financiers (tel que décrit dans la norme IAS 1, *Présentation des états financiers*) plutôt que des états financiers résumés et une sélection de notes explicatives. Par conséquent, si elle publie un jeu complet d'états financiers, l'entité déclare conformité aux IFRS.

MÉTHODES COMPTABLES

Les méthodes comptables feront vraisemblablement partie des éléments des états financiers intermédiaires qui subiront le plus de modifications par rapport aux états financiers annuels les plus récents. Le paragraphe 16 (a) de la norme IAS 34 prévoit que les états financiers intermédiaires doivent comprendre ce qui suit :

Une déclaration indiquant que les méthodes comptables et les modalités de calcul adoptées dans les états financiers intermédiaires sont identiques à celles utilisées dans les états financiers

¹ Le présent commentaire exprime les vues des permanents du Conseil des normes comptables (CNC). N'ayant pas reçu l'approbation du CNC, il ne constitue donc pas une source première de PCGR.

annuels les plus récents ou, si ces méthodes comptables et modalités de calcul ont changé, une description de la nature de ces changements et de leur effet.

Il est probable que la plupart des entités en concluront qu'une liste complète des principales méthodes comptables devrait être présentée dans les premiers états financiers intermédiaires afin de satisfaire aux exigences du paragraphe 16 de la norme IAS 34, de sorte que les utilisateurs des états financiers comprennent bien quelles sont les méthodes appliquées, en tenant compte des autres méthodes et des états financiers pris dans leur ensemble. Si la liste présentée est incomplète, une déclaration claire devra indiquer que, à l'exception de celles qui sont mentionnées dans la liste, les méthodes comptables n'ont pas été modifiées à la suite de l'adoption des IFRS.

Les changements apportés aux méthodes comptables englobent les modifications qui n'ont pas d'incidence immédiate sur l'évaluation des résultats présentés dans les états financiers. Par exemple, à l'adoption des IFRS, une entité pourrait être tenue de changer sa méthode d'évaluation de la dépréciation. Même si ce changement pourrait n'avoir aucune incidence à la date de transition, la nouvelle méthode doit être présentée aux utilisateurs des états financiers pour qu'ils puissent en estimer les incidences potentielles futures sur les résultats de l'entité.

Même si aucun changement n'est apporté aux méthodes comptables, les IFRS pourraient exiger des informations supplémentaires qui n'étaient pas requises auparavant par les PCGR canadiens.

CHANGEMENTS DE MÉTHODES COMPTABLES

Certains se demandent si un nouvel adoptant peut changer de méthodes comptables au cours de l'exercice d'adoption des IFRS, après avoir publié son premier rapport financier intermédiaire. L'IASB a proposé, dans son exposé-sondage d'août 2009, *Amélioration des IFRS*, de clarifier cette question. Si cette proposition est adoptée, un nouvel adoptant pourra changer ses méthodes comptables, ainsi que les exemptions facultatives sélectionnées en conformité avec la norme IFRS 1, *Première application des Normes internationales d'information financière*, au cours de l'exercice d'adoption des IFRS. Lorsqu'un nouvel adoptant effectuera de tels changements après avoir publié un rapport financier intermédiaire conformément à la norme IAS 34, il sera tenu d'expliquer ces changements et de mettre à jour les rapprochements requis par la norme IFRS 1. L'IASB propose également de préciser que la norme IAS 8, *Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs*, ne s'applique pas aux changements de méthodes comptables qu'une entité effectue avant d'avoir présenté ses premiers états financiers IFRS (c'est-à-dire les premiers états financiers dans lesquels l'entité fait une déclaration explicite et sans réserve de conformité aux IFRS). Par suite de cette précision, une entité pourra changer ses méthodes comptables au cours de l'exercice d'adoption des IFRS sans avoir à démontrer que les nouvelles méthodes fournissent une information fiable et plus pertinente que les méthodes utilisées précédemment. Toutefois, pour tout changement de méthode comptable, l'entité doit donner des explications et mettre à jour tous les rapprochements. Elle doit aussi tenir compte de l'incidence que pourraient avoir de nombreux et fréquents changements sur les exigences des utilisateurs des états financiers, y compris celles des autorités de réglementation.

INFORMATIONS À FOURNIR

Certains se posent des questions quant à l'ampleur des informations à fournir dans les rapports financiers intermédiaires.

Rapprochements

Le paragraphe 32 de la norme IFRS 1 prévoit explicitement que les rapprochements suivants doivent être effectués :

- (a) Chaque rapport financier intermédiaire doit comprendre, si l'entité a présenté un rapport financier intermédiaire pour la période intermédiaire comparable de la période annuelle précédente :
 - (i) un rapprochement entre ses capitaux propres selon le référentiel comptable antérieur à la fin de cette période intermédiaire comparable et ses capitaux propres selon les IFRS à cette même date;
 - (ii) un rapprochement avec son résultat global total selon les IFRS pour cette période intermédiaire comparable (période considérée et cumul depuis le début de la période annuelle).
- (b) Outre les rapprochements imposés par le paragraphe (a), le premier rapport financier intermédiaire d'une entité selon IAS 34 pour une partie de la période couverte par ses premiers états financiers IFRS doit comprendre les rapprochements décrits au paragraphe 24 (a) et (b) (complétés par les détails requis par les paragraphes 25 et 26) ou une référence à un autre document publié qui lui-même présente ces rapprochements.

Les rapprochements décrits au paragraphe 32 (a) sont exigés pour chaque rapport financier intermédiaire (soit chaque rapport trimestriel présenté). Les rapprochements dont il est question au paragraphe 32 (b) ne sont exigés que pour le premier rapport financier intermédiaire et comprennent ce qui suit :

- (a) des rapprochements entre les capitaux propres présentés selon les PCGR canadiens antérieurs et les capitaux propres présentés selon les IFRS, aux deux dates suivantes :
 - (i) la date de transition aux IFRS – pour une entité dont l'exercice coïncide avec l'année civile, le 1^{er} janvier 2010,
 - (ii) la date de clôture de la dernière période présentée dans les états financiers annuels les plus récents de l'entité établis selon les PCGR canadiens antérieurs – pour une entité dont l'exercice coïncide avec l'année civile, le 31 décembre 2010;
- (b) un rapprochement avec le résultat global total selon les IFRS pour la dernière période présentée dans les états financiers annuels les plus récents de l'entité – pour une entité dont l'exercice coïncide avec l'année civile, le 31 décembre 2010.

Ces rapprochements obligatoires permettent aux utilisateurs des états financiers d'établir un lien entre les montants établis selon les PCGR canadiens antérieurs et les montants établis selon les IFRS.

Informations minimales à fournir

Le paragraphe 33 de la norme IFRS 1 prévoit également ce qui suit :

IAS 34 impose de fournir des informations minimales, sur la base de l'hypothèse selon laquelle les utilisateurs du rapport financier intermédiaire ont également accès aux états financiers annuels les plus récents. Toutefois, IAS 34 impose également qu'une entité indique « tout événement significatif ou toute transaction significative pour la compréhension de la période

intermédiaire considérée ». Par conséquent, si un nouvel adoptant n'a pas, dans ses derniers états financiers annuels selon le référentiel comptable antérieur, communiqué des informations significatives indispensables pour comprendre la période intermédiaire considérée, son rapport financier intermédiaire doit mentionner ces informations ou comprendre une référence à un autre document publié qui les mentionne.

Ce paragraphe ne crée pas nécessairement l'obligation de fournir toutes les informations requises par voie de notes selon les IFRS. Tout comme les exigences canadiennes antérieures en matière d'information financière intermédiaire, la norme IAS 34 n'exige que les informations nécessaires pour mettre à jour les états financiers annuels les plus récents. Ainsi, l'entité n'aura qu'à présenter l'information relative aux transactions ou événements significatifs pour la compréhension de la période intermédiaire considérée, y compris l'information requise par les IFRS qui n'avait pas été antérieurement fournie dans ses états financiers annuels les plus récents, soit ses états financiers précédents établis conformément aux PCGR canadiens antérieurs. Les paragraphes 16 et 17 de la norme IAS 34 donnent des exemples d'informations, d'événements et de transactions devant être pris en considération.

Les situations susceptibles de donner lieu à la présentation d'informations supplémentaires pourraient comprendre les exemples suivants :

- (a) éléments qui ont nécessité, en date de la transition, une écriture dont les incidences sont significatives;
- (b) éléments pour lesquels les IFRS exigent des informations nouvelles ou améliorées (par exemple, sur les parties liées ou les provisions).

L'entité n'a pas à répéter l'information qui a été fournie antérieurement dans ses états financiers établis conformément aux PCGR canadiens et pour laquelle il n'existe aucun nouveau contenu informatif important. Ce conseil s'applique à tous les trimestres de l'exercice d'adoption des IFRS. Comme l'a indiqué le CNC en juillet 2007 dans son document « Historique et fondement des conclusions » sur les *Informations à fournir sur les instruments financiers et sur le capital*, les entités trouveraient peut-être plus pratique d'appliquer les nouvelles obligations d'information pour la première fois dans leurs derniers états financiers établis conformément aux PCGR canadiens plutôt que d'attendre la fin de la période intermédiaire suivante. En améliorant, dans la mesure permise, les informations présentées dans ses états financiers établis selon les PCGR canadiens, une entité peut éviter de devoir répéter l'information fournie dans ses états financiers intermédiaires de l'exercice d'adoption des IFRS.

EXIGENCES RELATIVES AUX ÉMETTEURS ASSUJETTIS

En plus de se conformer aux exigences de la norme IAS 34, les entités pourraient devoir satisfaire aux exigences en matière d'information financière intermédiaire que pourraient formuler les Autorités canadiennes en valeurs mobilières. Par exemple, l'alinéa 4.3 (2)e) du projet de modification du *Règlement 51-102 sur les obligations d'information continue* obligerait les émetteurs assujettis à inclure un état de situation financière d'ouverture à la date de transition aux IFRS dans leurs premiers états financiers intermédiaires, lesquels doivent être déposés auprès des autorités de réglementation au cours de l'exercice d'adoption des IFRS. Pour un émetteur assujetti dont l'exercice se termine le 31 décembre 2011, cette proposition nécessiterait qu'un état de la situation financière en date de la transition, soit le 1^{er} janvier 2010, soit inclus dans le rapport financier intermédiaire du 31 mars 2011 qui doit être déposé auprès des autorités de réglementation.