

Groupe de discussion sur les IFRS

Compte rendu d'une réunion publique

Le 25 novembre 2009

(Ce compte rendu présente uniquement un résumé des discussions. Pour bien comprendre ces discussions ainsi que les opinions exprimées, il faut écouter l'enregistrement de la réunion en cliquant [ici](#).)

Critères pour la prise en compte de questions par le GDI

Le groupe s'est vu rappelé qu'il a pour vocation d'aider le CNC à repérer les questions que soulève l'application des IFRS au Canada. Lors de ses discussions, le GDI déterminera s'il y a disparité des pratiques au Canada et si les questions soulevées répondent aux critères pour leur prise en compte par l'International Financial Reporting Interpretations Committee (IFRIC). Il a été indiqué aux membres du GDI qu'on ne s'attend pas à ce qu'ils dégagent un consensus sur le traitement d'une question, mais simplement qu'ils déterminent s'il convient de recommander que le CNC porte la question à l'attention de l'IFRIC. Outre les questions relatives à l'application des IFRS au Canada, le GDI pourra être amené à se pencher sur des questions relevées par d'autres organismes de normalisation nationaux ou par les permanents de l'IFRIC, et dont on tente de déterminer le caractère généralisé ou non. Les résultats des discussions du GDI ne sont pas des prises de position officielles ou des indications faisant autorité.

Les canadiens intéressés sont encouragés à soumettre des questions à traiter lors des réunions du GDI et à assister aux réunions en personne ou au moyen d'Internet, ou à écouter les enregistrements archivés des discussions.

IFRS 1 : signification de «présenté»

Dans l'IFRS 1, *Première application des Normes internationales d'information financière*, il est exigé qu'une entité fournisse des rapprochements pour expliquer l'incidence du passage aux IFRS sur ses états financiers antérieurement présentés. La question soulevée est la suivante : que considérerait-on comme les états financiers «présentés»?

Des membres du GDI ont fait observer que la présentation des rapprochements exigés est susceptible de n'avoir qu'une utilité limitée dans le cas où la diffusion des états financiers antérieurs de l'entité était restreinte. Les opinions divergent quant aux circonstances où les rapprochements seraient exigés. Il a été demandé aux permanents du CNC de poursuivre la recherche pour déterminer ce qui s'est passé dans d'autres pays au moment du passage aux IFRS et par la suite.

IFRS 1 et IAS 11 : écarts actuariels inscrits à l'actif lors d'un changement de méthode comptable pour les obligations au titre des régimes à prestations définies

Lorsqu'une entité utilise, pour comptabiliser les modifications apportées à ses obligations au titre d'un régime à prestations définies, une méthode semblable à la méthode du «corridor» de l'IAS 19, *Avantages du personnel*, il se peut qu'une partie de l'écart actuariel ne soit pas comptabilisée en résultat immédiatement, mais qu'elle soit plutôt affectée au coût d'actifs

produits en interne, comme des stocks ou des immobilisations corporelles. Cependant, il est possible qu'en conformité avec les IFRS une entité change sa méthode comptable et comptabilise immédiatement les écarts actuariels en résultat. La première question soulevée est la suivante : l'IFRIC devrait-il envisager de préciser s'il est nécessaire de retraiter les actifs auxquels des écarts actuariels ont été incorporés lorsqu'un changement de méthode comptable est effectué en vertu des IFRS pour les obligations au titre des régimes à prestations définies? Bon nombre des membres du GDI ont indiqué qu'il semble y avoir dans les IFRS des indications suffisantes pour formuler une conclusion raisonnable sur cette question. En conséquence, les membres du GDI ont recommandé qu'aucune demande ne soit soumise à l'IFRIC au sujet de cette question.

Il a toutefois été mentionné que, lorsqu'une entité se prévaut de la possibilité, en vertu de l'IFRS 1, de sortir du bilan les écarts actuariels lors du passage aux IFRS, il y aurait lieu que l'IASB envisage de donner également la possibilité de se soustraire à l'obligation, qu'implique le retraitement rétrospectif obligatoire, de retraiter les actifs et passifs auxquels des écarts actuariels sont incorporés.

La deuxième question portait sur l'incidence, lors de la transition, de la sortie de bilan du cumul des écarts actuariels relatifs aux contrats à long terme et de la détermination du pourcentage d'avancement en conformité avec l'IAS 11, *Contrats de construction*. La sortie du cumul des écarts actuariels du bilan lors d'un changement de méthode comptable modifiera les coûts estimatifs d'achèvement d'un contrat, parce que ces écarts actuariels seront exclus des coûts du contrat après le changement de méthode comptable. Pour les contrats qui comprennent des écarts actuariels, ce changement donne lieu à un ajustement de rattrapage cumulatif. Les membres du GDI ont recommandé que l'IFRIC soit invité à s'intéresser au traitement comptable de l'ajustement de rattrapage cumulatif. La question qui se pose est plus précisément de savoir si le redressement résulte : a) de la révision d'une estimation, ce qui requiert un traitement prospectif et la comptabilisation en résultat, ou b) d'un choix de méthode comptable au moment de la transition, ce qui requiert la comptabilisation en capitaux propres lors du changement de méthode comptable. Une demande a donc été soumise au président de l'IFRIC par les permanents du CNC.

IFRS 1 et IAS 24 : transactions entre parties liées

Les PCGR canadiens contiennent des exigences concernant la comptabilisation et l'évaluation des transactions entre parties liées (opérations entre apparentés). Cependant, l'IAS 24, *Information relative aux parties liées*, ne contient aucune exigence particulière à cet égard. L'IFRS 1 exige le retraitement rétrospectif des soldes lors du passage aux IFRS lorsque aucune exemption n'est spécifiée. La question soulevée est la suivante : quels retraitements seraient nécessaires à l'égard des transactions entre parties liées lors du passage des PCGR canadiens aux IFRS?

Les membres du GDI ont recommandé qu'aucune demande ne soit soumise à l'IFRIC au sujet de cette question, parce qu'il s'agit d'un problème qui se pose uniquement aux entités canadiennes effectuant le passage aux IFRS, et qui n'a aucune incidence à l'échelle mondiale. Ils ont néanmoins indiqué qu'il pourrait être utile que les permanents du CNC rédigent un commentaire sur les questions que les entités devraient se poser pour évaluer s'il est nécessaire de retraiter, lors du passage aux IFRS, les transactions entre parties liées antérieurement comptabilisées.

IAS 1 : ajout d'états financiers supplémentaires

Les paragraphes 10 à 14 de l'IAS 1, *Présentation des états financiers*, contiennent des indications sur ce que doit comprendre un jeu complet d'états financiers. Le GDI s'est penché sur la question de savoir si l'IAS 1 est limitative quant aux états qui peuvent faire partie d'un jeu d'états financiers, tant dans le cas où l'ajout d'un état entre en conflit avec les IFRS que dans le cas où il n'entre pas en conflit.

Plusieurs membres du GDI ont fait remarquer qu'il y a des exemples d'ajout d'états supplémentaires aux états financiers préparés selon les IFRS. Ils ont fait remarquer que c'est la nature de l'état supplémentaire qui détermine si cet état entre en conflit avec les IFRS et donc s'il est acceptable dans un jeu d'états financiers conforme aux IFRS. L'exemple présenté aux fins des discussions du GDI découle d'un projet d'exigences réglementaires canadiennes. Les membres du GDI ont recommandé qu'aucune demande ne soit soumise à l'IFRIC au sujet de cette question, parce qu'elle est attribuable à une exigence réglementaire propre à un pays.

IAS 8 et IAS 16 : ventilation des immobilisations corporelles par composant

Le paragraphe 43 de l'IAS 16, *Immobilisations corporelles*, précise ceci : «Chaque partie d'une immobilisation corporelle ayant un coût significatif par rapport au coût total de l'élément doit être amortie séparément.» On retrouve une indication semblable dans les PCGR canadiens, mais elle comporte les expressions «importantes composantes distinctes» et «lorsqu'il est raisonnablement possible de le faire». La discussion a porté sur le cas d'une entité canadienne qui, en vue du passage aux IFRS, détermine qu'un actif compte un nombre de composants plus grand que celui considéré en application des PCGR canadiens. La question soulevée est la suivante : Le changement comptable doit-il être traité comme un changement d'estimation ou comme la correction d'une erreur dans les états financiers préparés selon les PCGR canadiens pour les exercices précédant l'application initiale des IFRS?

Les membres du GDI ont recommandé qu'aucune demande ne soit soumise à l'IFRIC au sujet de cette question, parce qu'il s'agit d'un problème qui se pose uniquement aux entités canadiennes effectuant le passage aux IFRS. Ils ont fait remarquer que, lorsqu'il y a un changement d'estimation, les entités doivent évaluer soigneusement si le changement d'estimation doit être reflété dans les derniers états financiers préparés selon les PCGR canadiens avant le passage aux IFRS. Certains membres ont indiqué qu'il ne devrait pas y avoir d'erreurs considérables, mais que cela pourrait se produire dans de rares cas. Il a été noté que la façon de traiter un changement dans la ventilation par composant n'était pas le seul problème de cette nature qui se posait aux sociétés canadiennes à l'occasion du passage aux IFRS. Ainsi, des questions semblables se posent lorsqu'un actif a été entièrement amorti en vertu des PCGR canadiens, mais qu'il est toujours utilisé au moment du passage aux IFRS.

IAS 12 : impôts sur le résultat — quasi-adoption

L'IAS 12, *Impôts sur le résultat*, permet l'application de taux d'impôt et de lois fiscales «quasi adoptés» pour l'évaluation des soldes d'impôts, mais la norme ne fournit pas d'indications détaillées quant au moment où les taux d'impôts et les lois fiscales deviennent «quasi-adoptés». On a demandé aux membres du GDI d'examiner s'il y a lieu de demander à l'IFRIC de fournir davantage d'indications que ce que l'on trouve dans l'actuelle IAS 12, sinon des indications différentes.

L'IASB a proposé certains éclaircissements au sujet de la «quasi-adoption» dans son exposé-sondage de mars 2009 sur les impôts sur le résultat, mais a indiqué que son projet sur les impôts

sur le résultat ne se poursuivrait pas dans sa forme actuelle. Comme l'IFRIC ne se penche pas sur les questions faisant l'objet d'un projet en cours de l'IASB, les membres du GDI ont convenu qu'il fallait encourager l'IASB à ajouter, dans une éventuelle révision de l'IAS 12, les passages de l'exposé-sondage de mars 2009 qui clarifient le sens de l'expression «quasi-adoption». Une demande dans ce sens a donc été faite aux permanents de l'IASB.

IAS 12 : impôts sur le résultat — actions accréditives

La législation fiscale canadienne permet actuellement aux entités qui satisfont à des critères particuliers d'émettre des titres (couramment appelés «actions accréditives») qui ont pour caractéristique de permettre le transfert, de l'entité émettrice aux investisseurs, des déductions fiscales au titre de dépenses déjà engagées ou de dépenses futures. Lorsque l'entité émettrice engage des dépenses admissibles qu'elle inclut dans la valeur comptable des actifs correspondants, la valeur comptable des actifs peut excéder leur valeur fiscale du fait que l'entité a renoncé aux déductions au profit des investisseurs, ce qui donnerait lieu à des impôts différés. À l'heure actuelle, les PCGR canadiens contiennent des indications pour le traitement comptable de ces titres, dans le chapitre 3465, «Impôts sur les bénéfices», et le CPN-146, *Actions accréditives*. Ces indications seront retirées lors du passage aux IFRS. Les IFRS ne parlent pas du traitement comptable des actions accréditives et de leur incidence fiscale. Cependant, les paragraphes 10 à 12 de l'IAS 8, *Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs*, contiennent des indications pour les circonstances où aucune IFRS ne s'applique spécifiquement à une transaction, et les entités canadiennes devront en tenir compte pour déterminer le traitement comptable des actions accréditives.

Les membres du GDI ont mentionné que l'émetteur devra évaluer d'abord ce qu'il a émis, parce que l'investisseur reçoit à la fois un titre de capitaux propres et un droit à une série de déductions fiscales. Pour déterminer si la transaction répond aux critères de comptabilisation d'un instrument financier hybride ou d'un accord portant sur plusieurs éléments, l'émetteur doit examiner les indications fournies dans l'IAS 32, *Instruments financiers : Présentation*, l'IAS 39, *Instruments financiers : Comptabilisation et évaluation*, et l'IAS 18, *Produit des activités ordinaires*, à la lumière des faits propres à la situation. Certains membres du GDI ont fait remarquer que l'Annexe A d'un document publié en novembre 2004 par la US Securities and Exchange Commission (SEC) et intitulé [*International Financial Reporting and Disclosure Issues in the Division of Corporation Finance*](#) présente la position des permanents du Financial Accounting Standards Board à l'égard des actions accréditives. Les permanents du CNC ont indiqué qu'ils avaient tenté de trouver d'autres pays où l'on émettait des instruments semblables, mais que leur recherche ne leur avait pas permis de retrouver ce type d'instrument. Les membres du GDI ont recommandé qu'aucune demande ne soit soumise à l'IFRIC au sujet de cette question, puisque l'IFRIC n'est pas enclin à traiter les questions propres à un pays donné. Ils ont convenu qu'il serait utile de fournir des indications d'application non obligatoire énonçant les questions qu'une entité pourrait examiner pour déterminer le traitement approprié des actions accréditives qu'elle émet.

IAS 17 : calcul du taux d'intérêt implicite d'un contrat de location

L'IAS 17, *Contrats de location*, contient des indications sur le calcul du taux d'intérêt implicite d'un contrat de location. Le paragraphe 4 de l'IAS 17 énonce ceci : «Le *taux d'intérêt implicite du contrat de location* est le taux d'actualisation qui donne, au commencement du contrat de location, une valeur actuelle cumulée (a) des paiements minimaux au titre de la location et de (b) la valeur résiduelle non garantie égale à la somme (i) de la juste valeur de l'actif loué et

(ii) des coûts directs initiaux du bailleur.» Pour avoir des indications supplémentaires sur la détermination de la valeur résiduelle, certaines entités se reportent aux indications fournies dans l'IAS 16, *Immobilisations corporelles*. Le paragraphe 29 de la base des conclusions de l'IAS 16 précise que la valeur résiduelle est «le montant qu'une entité pourrait recevoir aujourd'hui (à la date de clôture) si l'actif avait déjà l'âge et était dans l'état prévu au moment où l'entité entend s'en séparer». Lorsqu'elles prennent en compte la valeur résiduelle, déterminée conformément à l'IAS 16, dans le calcul du taux d'intérêt implicite selon l'IAS 17, certaines entités traitent la valeur résiduelle comme si elle était déjà une valeur actuelle. Ce traitement incite ces entités à considérer les flux de trésorerie provenant de la valeur résiduelle comme s'ils étaient reçus dans la période considérée et non pas à la fin du bail, ce qui ne semble pas refléter les aspects économiques d'une location. Plusieurs membres ont fait observer que, dans l'IAS 16, la notion de la valeur résiduelle a trait à l'amortissement des actifs, et non pas à la valeur d'un actif à un moment donné.

Certains membres du GDI ont reconnu qu'ils comprenaient comment on pouvait interpréter les normes pour en arriver au traitement décrit précédemment. Ils ont fait remarquer que l'IFRIC s'efforce souvent de résoudre les divergences apparentes entre les normes et de fournir des indications quant à la norme qui doit s'appliquer selon les circonstances. En conséquence, il serait possible de demander à l'IFRIC d'indiquer s'il est approprié d'appliquer le concept de la valeur résiduelle selon l'IAS 16, qui concerne la détermination de l'amortissement, au calcul des taux d'intérêt implicites selon l'IAS 17. Par ailleurs, les membres du GDI ont observé que l'IASB avait modifié le concept de la valeur résiduelle dans l'IAS 16 en date de 2005. Les permanents du CNC ont convenu de procéder à une recherche plus approfondie pour déterminer si, lors de la modification de l'IAS 16, l'IASB a tenu compte des effets de cette modification sur l'IAS 17.

IAS 19 : accumulation des droits à congés payés

Les indications relatives aux avantages sociaux à court terme dans l'IAS 19, *Avantages du personnel*, font explicitement référence aux congés payés, mais elles ne s'appliquent qu'aux sommes payables dans les douze mois suivant la fin de la période. Certaines entreprises ont des politiques en matière de congés qui prévoient l'attribution de congés supplémentaires après une période de service précise (par exemple, une semaine supplémentaire de congé par année après dix années de service). Les indications de l'IAS 19 traitent bien des avantages à long terme qui ne sont pas payables dans les douze mois qui suivent la période, mais ces indications ne font pas état des congés payés.

Les membres du GDI ont exprimé des opinions divergentes sur la question de savoir si une obligation au titre des congés payés différentiels doit être comptabilisée au cours des périodes antérieures à la date à laquelle le personnel a droit à ces avantages. Ils ont demandé que les permanents du CNC poursuivent la recherche pour déterminer comment d'autres pays ont abordé cette question, notamment qu'ils consultent d'autres organismes de normalisation nationaux.

IAS 21 : monnaie fonctionnelle d'une société de portefeuille

Un organisme de normalisation national a demandé qu'on lui indique s'il y a, ou si l'on s'attend à ce qu'il y ait, des divergences dans les pratiques canadiennes en ce qui a trait à la détermination de la monnaie fonctionnelle d'une société de portefeuille, en particulier d'une société n'ayant par elle-même pratiquement aucune activité d'exploitation.

Les membres du GDI n'entrevoient pas de difficultés, parce que l'IAS 21, *Effet des variations des cours des monnaies étrangères*, fournit des indications suffisantes. Ils ont cependant reconnu que le problème réside dans le fait que le contexte est souvent différent d'une société à l'autre. Ils ont souligné que le paragraphe 12 de l'IAS 21 précise que la direction doit exercer son jugement lorsqu'il y a des divergences parmi les indicateurs et que le choix de la monnaie fonctionnelle ne va pas de soi. Ils conviennent qu'il s'agit d'une difficulté d'application et que les problèmes de ce type ne font pas partie des questions sur lesquelles se penche l'IFRIC. Qui plus est, en raison de certaines différences entre les contextes, qui pourraient influencer la réponse, les membres du GDI sont d'avis qu'il serait difficile pour l'IFRIC de donner une interprétation utile sur la question. Ils ont recommandé qu'aucune demande ne soit soumise à l'IFRIC au sujet de cette question.