

Groupe de discussion sur les IFRS

Compte rendu de la réunion publique

du 4 mars 2010

Le Groupe de discussion sur les IFRS (GDI) se veut seulement un cadre d'échanges. Il a pour vocation d'aider le Conseil des normes comptables à repérer les questions soulevées par l'application des Normes internationales d'information financière (IFRS) au Canada. Les membres du Groupe, qui proviennent de diverses organisations canadiennes, s'expriment dans les discussions en leur propre nom et les opinions formulées dans le présent compte rendu ou dans l'enregistrement de la réunion ne représentent pas nécessairement celles de l'organisation à laquelle ils appartiennent ni celles du Conseil des normes comptables.

(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](#). Les résultats des discussions du GDI ne constituent pas des prises de position officielles ni des indications faisant autorité.)

La réunion du 4 mars 2010 à Toronto a été consacrée à des présentations, suivies de discussions, portant sur les sujets suivants :

[IFRS 1: sens de «présenté»](#)

[IFRS 1 et IAS 23: capitalisation des coûts d'emprunt](#)

[IFRS 1 et IAS 24: transactions entre parties liées](#)

[IAS 1: continuité d'exploitation](#)

[IAS 8: réévaluation des comptes d'une filiale et IFRS](#)

[IAS 12: impôts sur le résultat et certaines structures de fiducie](#)

[IAS 17: calcul du taux d'intérêt implicite et valeur résiduelle](#)

[IAS 19: accroissement des droits aux vacances](#)

[IAS 32: classement des parts de fiducies de revenu](#)

[IAS 36: tests de dépréciation et impôts différés](#)

[Cadre : cohérence des hypothèses](#)

[Définition du terme «entreprise ayant une obligation d'information du public»](#)

IFRS 1 : sens de «présenté»

La norme IFRS 1, *Première application des Normes internationales d'information financière*, impose aux entités de fournir des rapprochements qui expliquent l'incidence de leur passage d'un référentiel comptable antérieur au référentiel des IFRS sur leurs états financiers publiés. Lors de leur réunion de novembre 2009, les membres du Groupe s'étaient demandé quelles conditions des états financiers devraient remplir pour être considérés comme ayant été précédemment présentés aux fins de l'application du paragraphe 28 de IFRS 1. Les avis étaient partagés entre ceux qui pensaient que le terme «présentés» fait référence à des états financiers qui ont été *fournis* à un ou plusieurs utilisateurs externes et ceux qui l'interprétaient comme voulant simplement dire que des états financiers ont été antérieurement *préparés* selon l'ancien référentiel.

Par la consultation d'un certain nombre de praticiens, de normalisateurs nationaux et d'autorités de réglementation d'autres pays, les membres ont appris que, dans nombre de pays, les entités fournissent des rapprochements. Parmi les personnes consultées, les avis étaient également partagés entre les deux interprétations susmentionnées.

Comme on l'a mentionné plus haut, les rapprochements exigés par IFRS 1 ont pour principal objectif d'expliquer l'incidence du passage d'un référentiel comptable antérieur au référentiel des IFRS sur les états financiers publiés de l'entité. Par conséquent, selon les membres, on peut s'attendre à ce que les entités fournissent des rapprochements dans presque tous les cas. Toutefois, certains membres ont également fait remarquer que, dans de rares circonstances, il peut arriver que de tels rapprochements ne fournissent pas d'informations utiles à la prise de décision des utilisateurs des états financiers IFRS. La question de l'utilité ou non de ces rapprochements pourrait relever du jugement de la direction de l'entité, compte tenu de la situation de celle-ci. Les membres ont recommandé de ne pas soumettre la question du sens de «présenté» au Comité d'interprétation des Normes internationales d'information financière (International Financial Reporting Interpretations Committee¹ – IFRIC), puisque cette question ne semble pas entraîner des divergences de pratique significatives.

IFRS 1 et IAS 23 : capitalisation des coûts d'emprunt

Certaines entités canadiennes capitalisent déjà les coûts d'emprunt, mais selon des modalités incompatibles avec celles prévues par IFRS 23, *Coûts d'emprunt*. Les questions suivantes se posent :

- Les entités sont-elles tenues de retraiter leurs coûts d'emprunt de façon rétrospective lors de l'adoption des IFRS ou IFRS 1 permet-elle une application prospective?
- Si l'application prospective est permise, l'entité, dans le cas de projets continus, capitalise-t-elle, conformément à IAS 23, tous les *coûts* engagés après la date de transition aux IFRS ou seulement les coûts liés à des *projets* ayant débuté après la date de transition aux IFRS?
- Si l'application prospective est permise, la capitalisation des coûts précédemment capitalisés selon le référentiel local au titre de projets achevés est-elle annulée ou au contraire maintenue?

À propos de la première question, les membres se sont demandé dans leur discussion si le fait de modifier les modalités de la capitalisation des coûts d'emprunt constituait un changement de méthode comptable ou un changement d'estimation. Si l'on retient la première hypothèse, les membres ont relevé que la combinaison du paragraphe D23 de IFRS 1 et du paragraphe 27 de IFRS 23 permet une application prospective de la nouvelle méthode comptable. Par ailleurs, les membres ont fait remarquer que l'entité pouvait opter pour une application rétrospective des nouvelles modalités de capitalisation.

À propos de la deuxième question, les membres ont relevé que le paragraphe 27 de IAS 23 permet à l'entité d'appliquer la norme aux coûts d'emprunts relatifs aux actifs qualifiés pour lesquels la date de commencement pour la capitalisation est postérieure ou égale à la date de transition aux IFRS. Par conséquent, on ne capitaliserait pas des coûts d'emprunt relatifs à des actifs qualifiés pour lesquels la date de commencement pour la capitalisation est antérieure à la

¹ Rebaptisé International Interpretations Committee le 1^{er} mars 2010.

date de transition. Toutefois, le paragraphe 28 de IAS 23 permet aux entités d'opter pour une application de la norme à compter d'une date qui serait antérieure à la date de transition. Cela permet une application uniforme de la même méthode comptable de capitalisation des coûts d'emprunt à l'ensemble des projets qui sont encore en cours à la date de transition.

À propos de la troisième question, les avis étaient partagés au sein du Groupe. Selon certains membres, si l'entité opte pour une application prospective de IAS 23, alors le fait d'annuler la capitalisation des coûts capitalisés selon le référentiel antérieur est conforme aux dispositions spécifiques de IFRS 1. Selon une observation émanant d'autres membres, une telle annulation serait contraire à l'esprit de IFRS 1 et aux dispositions transitoires de IAS 23, qui visent à dispenser les entités d'un retraitement rétrospectif pénible. Toutefois, les membres n'ont pas jugé la question suffisamment importante pour qu'on la soumette à l'attention de l'IFRIC.

IFRS 1 et IAS 24 : transactions entre parties liées

Lors de leur réunion de novembre 2009, les membres avaient avancé l'idée qu'il pourrait être utile de préciser aux Canadiens qui passent aux IFRS les questions à se poser afin d'évaluer comment traiter, lors du passage aux IFRS, leurs opérations avec des apparentés comptabilisées selon le chapitre 3840, «Opérations entre apparentés». Ils ont poursuivi la discussion là-dessus le 4 mars.

Les membres ont relevé que ce sont les transferts d'actifs qui sortent du cadre des activités normales qui posent le plus souvent problème. Certains des membres ont fait remarquer que, lorsqu'une entité utilisait précédemment la valeur d'échange pour évaluer des opérations entre apparentés qui s'inscrivaient dans le cours normal des activités, cette valeur a toutes les chances d'être acceptable selon les IFRS. Exception la plus courante : lorsque les IFRS imposent une évaluation à la juste valeur et que la valeur d'échange ne correspond manifestement pas à la juste valeur. Lorsqu'une entité utilisait précédemment la valeur comptable pour évaluer une opération entre apparentés qui sortait du cadre des activités normales, une analyse plus approfondie s'imposera. Par ailleurs, les membres ont relevé que les transactions entre parties liées qui consistent en un transfert d'entreprise sont exclues du champ d'application de IFRS 3, *Regroupements d'entreprises*; plusieurs traitements différents pourraient alors être possibles, d'où la nécessité de procéder à un examen approfondi. Le Groupe a demandé aux permanents du CNC de recueillir le témoignage des normalisateurs d'autres pays passés aux IFRS au sujet de leur expérience du traitement, lors du basculement, des transferts d'actifs qui sortent du cadre des activités normales et d'en présenter un compte rendu à la prochaine réunion.

IAS 1 : continuité d'exploitation

La norme IAS 1, *Présentation des états financiers*, impose à la direction d'indiquer les incertitudes significatives liées à des événements ou à des conditions susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son activité. Toutefois, elle n'oblige pas la direction à préciser que, selon elle, ces incertitudes jettent un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son activité ni à expliquer pourquoi elles causent un tel doute. Elle n'impose pas non plus de présenter les incertitudes relatives à la continuité d'exploitation séparément des autres incertitudes. Les membres ont fait remarquer que le Financial Accounting Standards Board (FASB) des États-Unis avait récemment publié un exposé-sondage dans lequel

il proposait d'étendre les obligations d'information en matière de continuité d'exploitation. Leur attention a été attirée par les différences de détail qui distinguent IAS 1 de la norme canadienne d'audit (NCA) 570, *Continuité de l'exploitation* (équivalente à la norme internationale d'audit ISA 570). Cette norme d'audit exige de l'auditeur qu'il détermine si les états financiers indiquent clairement qu'il existe une incertitude significative liée à des événements ou situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation.

On a informé les membres du fait que souvent, quand on examine les états financiers des sociétés, seules les incertitudes sont mentionnées, la direction indiquant rarement si elle pense ou non que ces incertitudes jettent un doute sur la capacité de l'entité à poursuivre ses activités. Les membres ont jugé préoccupant qu'une obligation d'information soit en fait énoncée dans une norme d'audit. Entre autres, cela signifie qu'actuellement, cette obligation ne s'applique pas aux états financiers non audités. Étant donné les préoccupations observées sur le marché canadien et les lacunes de IAS 1 par rapport au récent exposé-sondage du FASB quant aux obligations d'information relatives à la continuité d'exploitation, les membres ont recommandé que le CNC demande à l'IASB de songer à clarifier et à étendre les obligations d'information prescrites par IAS 1 (à la lumière des exigences des Normes internationales d'audit – ISA) en matière de continuité d'exploitation. Il faudrait insister pour que l'IASB modifie rapidement les dispositions de IAS 1, compte tenu de la conjoncture économique actuelle. Une communication à cet effet a par la suite été envoyée aux permanents de l'IASB.

IAS 8 : réévaluation des comptes d'une filiale et IFRS

Le chapitre 1625, «Réévaluation intégrale des actifs et des passifs», permet que, lorsque «la totalité ou la quasi-totalité des titres de participation de l'entreprise ont été acquis, dans le cadre d'une ou de plusieurs opérations conclues entre des parties non apparentées, par un acquéreur qui prend ainsi le contrôle de l'entreprise», les actifs et les passifs de l'entreprise fassent l'objet d'une réévaluation intégrale selon la «technique de la réévaluation des comptes d'une filiale». La question qui se posait aux membres consistait à savoir si l'on pouvait employer cette technique selon les IFRS.

Les membres ont recommandé qu'aucune demande ne soit adressée à l'IFRIC sur cette question, puisque la plupart d'entre eux ne voyaient aucun élément, dans les IFRS, qui puisse justifier une telle réévaluation des comptes d'une filiale.

IAS 12 : impôts sur le résultat et certaines structures de fiducie

IAS 12, *Impôts sur le résultat*, ne contient aucune disposition équivalente à celles du CPN-107, *Application du chapitre 3465 aux fiducies de fonds commun de placement, aux fiducies de placement immobilier, aux fiducies de redevances et aux fiducies de revenu*. Le CPN-107 porte sur le traitement des économies d'impôts que réalisent les fiducies au titre de leurs distributions. À certaines conditions, le CPN-107 permet à la fiducie de ne pas comptabiliser d'impôts exigibles puisqu'elle est essentiellement exonérée d'impôts. Deuxièmement, le CPN-107 donne des indications sur la comptabilisation ou non d'impôts futurs. On a demandé aux membres d'étudier deux points de vue en ce qui concerne l'application de IAS 12 à la situation des fiducies visée par le CPN-107. Il est reconnu dans IAS 12 qu'il se peut que, dans certains pays,

le taux d'impôt diffère selon que tout ou partie du résultat net ou du résultat non distribué est versé ou non aux porteurs de parts. Les paragraphes 52B et 61A de IAS 12 fournissent actuellement des indications précisant s'il faut comptabiliser ou non des impôts au titre de différences temporaires et si les impôts se comptabilisent en résultat net, en autres éléments du résultat global ou en capitaux propres. Par ailleurs, la situation des fiducies est expressément commentée dans la Base des conclusions (paragraphes BC80 et 81) de l'exposé-sondage sur les impôts sur le résultat publié par l'IASB en 2009.

Selon le premier point de vue, ou point de vue A, la situation des fiducies canadiennes ne correspond pas à l'opposition entre taux d'impôt sur montants distribués et taux d'impôt sur montants non distribués, que mentionne le paragraphe 52A de IAS 12. D'après les personnes qui partagent ce point de vue, le paragraphe 52B de IAS 12 s'avère plus pertinent, dans la mesure où il indique que les distributions sont liées à cet événement passé que constitue la génération de bénéfices. Elles en concluent que, puisque les distributions futures des bénéfices générés compenseront l'obligation fiscale au titre des bénéfices générés, l'entité est, en substance, exonérée d'impôts et elle ne comptabilise aucun montant d'impôt.

Les personnes qui partagent le second point de vue, ou point de vue B, estiment, quant à elles, que le statut fiscal des fiducies canadiennes ne les exempte pas pour autant d'appliquer IAS 12. À leur avis, le statut de fiducie produit l'équivalent économique de deux taux d'impôt, un taux en cas de distribution et un taux en l'absence de distribution, d'où la nécessité d'appliquer le paragraphe 52A de IAS 12. Par conséquent, les fiducies seraient tenues de comptabiliser des impôts exigibles et des impôts différés en application de IAS 12, puisque les IFRS ne permettent pas la comptabilisation d'une distribution future attendue tant que celle-ci n'est pas déclarée.

Les membres ont débattu des deux points de vue. Ils étaient réticents à recommander qu'on demande à l'IASB d'insérer, dans l'exposé-sondage portant sur la révision de IAS 12, le commentaire contenu dans la Base des conclusions. En effet, selon eux, il fallait d'abord approfondir la discussion pour clarifier si c'est le fait que les fiducies sont «exonérées d'impôts» qui est en cause ou l'existence d'un régime fiscal à deux taux. Les membres ont convenu de revenir sur la question lors de leur réunion de juin.

Il a par la suite été question de la discussion concernant la révision de la portée du projet de l'IASB sur l'impôt sur le résultat lors de sa réunion de mars 2010. Les permanents du CNC ont informé les permanents de l'IASB des discussions des membres du GDI. Les permanents de l'IASB ont indiqué qu'ils étudieraient la possibilité de résoudre la question de l'incidence fiscale des dividendes pour des entités telles que les fiducies de placement immobilier ou les sociétés coopératives dans son projet à court terme de révision de IAS 12.

IAS 17 : calcul du taux d'intérêt implicite et valeur résiduelle

Il est précisé, dans IAS 16, *Immobilisations corporelles*, que la valeur résiduelle d'un actif correspond au montant qu'une entité obtiendrait actuellement (à la date de clôture) de la sortie de l'actif, si l'actif était déjà vieux et usé comme on peut s'attendre à ce qu'il le soit au moment de sa sortie prévu par l'entité. Dans le cadre du calcul du taux d'intérêt implicite, une telle définition de la valeur résiduelle a amené certaines entités à conclure qu'il fallait traiter le flux de trésorerie attendu de la valeur résiduelle comme si elles l'avaient reçu au cours de l'exercice courant et non pas à la fin de la période de location. Des gens se sont demandé si les préparateurs devraient,

pour le calcul du taux d'intérêt implicite prescrit par IAS 17, *Contrats de location*, se référer à la définition de la valeur résiduelle fournie par IAS 16. Les membres ont poursuivi l'examen de la question abordée lors de leur réunion précédente avec les permanents du CNC, et ont rapporté que rien n'indique que l'IASB a considéré l'incidence de sa révision de la définition de la valeur résiduelle de IAS 16 sur d'autres normes, y compris IAS 17. La plupart des membres ne voyaient aucune raison justifiant de placer la valeur résiduelle au début de la succession de flux de trésorerie pour déterminer le taux d'intérêt implicite.

Une deuxième question se posait : la valeur résiduelle correspond-elle à la valeur future attendue à la fin de la période de location ou au prix actuel de l'immobilisation, à supposer qu'elle soit déjà vieille et usée comme on peut s'attendre à ce qu'elle le soit à la fin de la période de location? Les membres ont fait la remarque que le calcul d'une valeur future attendue risquait d'exiger davantage d'estimations et de projections de la part du préparateur sur une longue période. Selon eux, les deux possibilités pourraient être viables, selon la situation. Dans certains cas, il peut être relativement facile de déterminer la valeur résiduelle d'une immobilisation, par exemple dans le cas des voitures usagées, l'information étant facile à trouver. Dans d'autres cas, comme la location d'un étage d'un édifice, la valeur résiduelle peut être nettement plus difficile à déterminer.

Les membres ont recommandé de ne pas soumettre la question à l'IFRIC, et ce, pour deux raisons : elle ne semble pas causer de divergences de pratiques ni d'opinions; il existe un projet conjoint de l'IASB et du FASB sur les contrats de location.

IAS 19 : accroissement des droits aux vacances

Lors de sa réunion de novembre 2009, les membres du Groupe de discussion sur les IFRS ont examiné la question du moment de la constatation de l'obligation lorsqu'une organisation prévoit, dans sa politique de vacances, le droit à des vacances supplémentaires après une certaine durée de service. On a consulté d'autres normalisateurs nationaux pour voir comment la question était traitée ailleurs qu'au Canada. Il ressort de leurs réponses que les pays où l'on trouve ce type d'obligations ne prévoient généralement pas la comptabilisation d'une obligation avant l'exercice où l'employé acquiert le droit d'accumuler et de prendre des jours de vacances supplémentaires. Un certain nombre de membres étaient du même avis : ce sont les services fournis par l'employé pendant l'année où il acquiert le droit à un accroissement de ses jours de vacances qui créent l'obligation. Selon eux, l'employé reçoit un avantage à court terme. Un membre a fait observer qu'un des objectifs inscrits par l'IASB dans le plan de son projet de modification de IAS 19, *Avantages du personnel*, était le réexamen de la définition des avantages à court terme et à long terme et que, par conséquent, la question examinée ne remplissait pas les conditions requises pour être soumise à l'IFRIC.

IAS 32 : classement des parts de fiducies de revenu

Au Canada, les fiducies de revenu émettent généralement des parts qui sont rachetables à la demande du porteur à un prix réduit par rapport à la valeur de marché. La question du classement de tels instruments dits «remboursables au gré du porteur» est traitée dans IAS 32, *Instruments financiers : Présentation*. Ils seront habituellement classés comme passifs, à moins qu'ils répondent aux critères des paragraphes 16A et 16B de IAS 32, auquel cas on peut les classer en

capitaux propres. Au Canada, la structure de ces fiducies prévoit communément l'obligation de distribuer, en trésorerie ou sous forme de parts supplémentaires, une valeur qui équivaut soit aux «liquidités distribuables» telles qu'elles sont définies dans l'acte de fiducie, soit au résultat impossible, soit encore aux deux.

Distributions réglables en parts ou en trésorerie

On a demandé aux membres de déterminer si les parts peuvent être classées en capitaux propres selon le paragraphe 16A(d) de IAS 32, si elles répondent à toutes les conditions des paragraphes 16A et 16B, si ce n'est que la fiducie est incapable d'éviter une distribution, soit en trésorerie, soit en parts supplémentaires.

Les membres ont examiné les situations suivantes :

- Dans un premier scénario, la distribution peut se faire en trésorerie ou en parts supplémentaires à l'entière discrétion des administrateurs. Point de vue A : une telle fiducie enfreindrait les conditions du paragraphe 16A(d) de IAS 32. Point de vue B : une telle fiducie n'enfreindrait pas les conditions du paragraphe 16A(d) de IAS 32.
- Dans un second scénario, la distribution doit se faire en trésorerie dans la mesure des liquidités disponibles, toute insuffisance éventuelle étant comblée par une distribution de parts. Point de vue A : une telle fiducie enfreindrait les conditions du paragraphe 16A(d) de IAS 32. Point de vue B : une telle fiducie réévaluerait, à chaque date de clôture, si ses instruments remboursables au gré du porteur continuent de remplir les conditions des paragraphes 16A et 16B de IAS 32.

Les membres ont abordé les questions suivantes : le fait que les distributions se fassent par quote-part ou non a-t-il des conséquences? le type de contrepartie utilisée pour le règlement de l'obligation a-t-il une incidence sur le classement de l'instrument? ou est-ce la possibilité qu'ont les administrateurs d'éviter toute sortie de ressources qui a une incidence sur la façon dont on peut classer l'instrument? Les membres qui ont exprimé un avis sur le premier scénario ont estimé que la fiducie n'enfreindrait pas le paragraphe 16A(d) de IAS 32, étant donné qu'elle peut éviter la distribution de trésorerie. Ceux qui ont commenté le second scénario ont exprimé leur préférence pour le point de vue A, puisqu'il est obligatoire de distribuer la trésorerie disponible.

Même si, dans son projet actuel sur les instruments financiers présentant des caractéristiques de capitaux propres, l'IASB s'attaque aux problèmes de IAS 32, il pourrait, dans son projet annuel d'amélioration des normes, clarifier la norme actuelle. Les membres ont recommandé aux permanents du CNC de demander à leurs homologues de l'IASB s'ils envisageraient de proposer une clarification du paragraphe 16A(d) de IAS 32. Une communication à cet effet a par la suite été envoyée aux permanents de l'IASB.

Structure de fiducies permettant la «mise à part» des bénéficiaires

On a demandé aux membres de déterminer si les parts peuvent être classées en capitaux propres selon le paragraphe 16A(d) de IAS 32 si elles répondent à toutes les conditions des paragraphes 16A et 16B, si ce n'est que la fiducie est capable d'éviter des distributions grâce à une structure de fiducies permettant une «mise à part» des bénéficiaires.

- Ce scénario prévoit une superposition de fiducies de revenu. Les membres ont pris pour exemple une fiducie, dite «fiducie de fonds», qui aurait émis des parts à l'intention des investisseurs. Cette fiducie de fonds est propriétaire d'une fiducie d'exploitation, qui est elle-même propriétaire d'une société d'exploitation. L'acte constitutif de la fiducie de fonds exige la distribution en trésorerie de la totalité de ses bénéfices imposables. Quant à l'acte constitutif de la fiducie d'exploitation, il laisse la distribution des bénéfices de la fiducie d'exploitation à la fiducie de fonds à l'entière discrétion des administrateurs. Ce dispositif permet de «mettre à part» les bénéfices de la fiducie d'exploitation. Point de vue A : une telle fiducie enfreindrait les conditions du paragraphe 16A(d) de IAS 32, si l'on considère étroitement la fiducie de fonds même. Point de vue B : les parts de fiducie n'enfreindraient pas IAS 32.

Les membres se sont demandé quelle incidence la possibilité de mettre à part les bénéfices de la fiducie filiale avait sur le classement de l'instrument. Ceux qui se sont prononcés sur la question ont exprimé leur préférence pour le point de vue A, puisqu'il serait contraire à la logique économique de la fiducie de fonds de «mettre à part» les bénéfices au-delà d'une courte période. Les membres ont indiqué que toute clarification résultant de la demande évoquée plus haut et apportée dans le cadre du projet annuel d'amélioration des normes pourrait être utile, mais ils n'ont pas recommandé la soumission d'une question distincte à l'IFRIC.

IAS 36 : tests de dépréciation et impôts différés

La norme IAS 36, *Dépréciation d'actifs*, traite d'une façon générale de la dépréciation avant impôts, sans tenir compte des caractéristiques fiscales propres à l'actif considéré. L'évaluation de la dépréciation se fait par la comparaison de la valeur comptable de l'actif avec sa valeur recouvrable. Celle-ci correspond au plus élevé de deux montants : la juste valeur de l'actif diminuée des coûts de la vente et sa valeur d'utilité. Les membres se sont demandé s'il y avait des situations où il fallait incorporer un passif ou un actif d'impôt différé dans la valeur comptable de l'actif faisant l'objet d'un test de dépréciation.

Il n'est pertinent de considérer le solde d'impôt différé dans le cadre d'un test de dépréciation que dans le cas où la valeur recouvrable correspond à la juste valeur diminuée des coûts de la vente et non à la valeur d'utilité. Les membres ont fait observer que le problème pouvait se poser dans les pays où l'acquéreur doit, lors de l'acquisition, retenir la valeur fiscale qui était celle du vendeur, peu importe que l'acquéreur ait acquis les actifs ou les actions de l'entité qui était propriétaire de l'actif. Les membres ont fait la remarque qu'ils avaient du mal à trouver des analyses consacrées à l'hypothèse d'évaluation à retenir pour déterminer la juste valeur dans de telles circonstances ou aux hypothèses à faire sur les intervenants du marché et leur assiette fiscale lorsqu'ils font l'acquisition d'actifs. Les membres ont estimé préoccupant que la littérature existante ne contienne pas d'analyses sur de tels sujets, vu l'omniprésence de la fiscalité. Ils ont recommandé de porter à l'attention des permanents de l'IASB travaillant au projet d'indications sur l'évaluation à la juste valeur la question, plus générale, de la prise en compte des valeurs fiscales dans la détermination de la juste valeur. Une communication à cet effet a par la suite été envoyée aux permanents de l'IASB.

Cadre : cohérence des hypothèses

Le *Cadre de préparation et de présentation des états financiers* appelle les préparateurs à faire preuve, entre autres, de cohérence et de neutralité en matière d'évaluation et de présentation des informations financières. Les membres ont parlé de cas où des entités pouvaient avoir manqué de cohérence ou avoir été exagérément prudentes dans leur application des PCGR canadiens pour effectuer des hypothèses.

Les membres ont fait observer que les préparateurs étaient liés par les exigences de normes précises portant sur différents sujets lorsqu'ils font des hypothèses. Ils ont par ailleurs évoqué la possibilité que, dans certains cas, une incohérence des différentes hypothèses utilisées soit suffisante pour justifier la conclusion qu'il existe, dans les états financiers, une erreur à corriger.

Les membres ont recommandé de ne pas s'adresser à l'IFRIC pour obtenir des précisions sur cette question, puisque les dispositions des IFRS visant les hypothèses sont claires. Ils ont toutefois estimé que les entités canadiennes devraient être conscientes de l'enjeu, au moment où elles s'apprêtent à passer aux IFRS. Il se pourrait qu'il faille rappeler aux nouveaux adoptants que, lorsqu'une entité corrige des erreurs qui ont été faites dans l'information préparée selon le référentiel comptable antérieur (en l'occurrence les PCGR canadiens), IFRS 1 impose que la correction de ces erreurs soit présentée distinctement des modifications attribuables aux changements de méthodes comptables.

Définition du terme «entreprise ayant une obligation d'information du public»

La définition du terme «entreprise ayant une obligation d'information du public» qui figure dans la Préface du *Manuel de l'ICCA – Comptabilité*, continue de soulever des questions. Ce qui pose problème, c'est surtout la question de savoir si une entité donnée répond au critère ii) de la définition (c'est-à-dire si elle «détient des actifs en qualité de fiduciaire pour un vaste groupe de tiers, laquelle activité constitue l'une de ses activités principales»). Les membres ont relevé que nombre de questions portent sur ce qu'on entend, au juste, par un vaste groupe de tiers. Les permanents ont rappelé que le CNC avait précédemment fait remarquer qu'il y aurait fatalement des zones de flou où il serait nécessaire d'exercer son jugement pour déterminer si une entité donnée répond à la définition.

Les membres ont fait observer que cette définition avait été élaborée à partir de celle que l'IASB donne de *public accountability* (obligation d'information du public) dans l'IFRS pour PME (*IFRS for Small and Medium-sized Entities*). Ils ne voyaient aucune raison de demander au CNC de modifier sa définition pour préciser ce point, dans la mesure où cela ruinerait la symétrie qui existe actuellement avec la définition de l'IASB. Toutefois, les membres ont recommandé d'informer les parties prenantes de l'existence de modules de formation élaborés par l'International Accounting Standards Committee Foundation au sujet de l'IFRS pour PME. Le premier module porte sur la détermination de la question de savoir si une entité a une obligation d'information du public ou non. Les membres ont par ailleurs discuté des questions qu'une entité pourrait se poser pour déterminer si elle a une obligation d'information du public et ils ont recommandé de mettre ces questions à la disposition des internautes via le site Web du CNC.