

Améliorations 2011 des Normes comptables pour les entreprises à capital fermé

Manuel de l'ICCA
– Comptabilité, Partie II

*Historique et fondement
des conclusions*

Avant-propos

En octobre 2011, le Conseil des normes comptables (CNC) a publié les améliorations 2011 des Normes comptables pour les entreprises à capital fermé (NCECF). Le présent document, dont le CNC a approuvé la publication, explique la logique sous-tendant ces améliorations.

Les documents «Historique et fondement des conclusions» sont des sources de principes comptables généralement reconnus, au sens du chapitre 1100, PRINCIPES COMPTABLES GÉNÉRALEMENT RECONNUS, de la Partie II du Manuel. Ces documents sont conçus dans le but d'aider les lecteurs à comprendre comment le CNC est arrivé à ses conclusions. Ils ne comportent toutefois pas d'explications sur les exigences ni d'indications sur l'application du chapitre du Manuel ou de la note d'orientation concernant la comptabilité dont ils traitent.

Janvier 2012

TABLE DES MATIÈRES

	PARAGRAPHES
Introduction.....	1-2
Contexte	3-8
Jeux multiples d'états financiers	9-15
Présentation du bilan – exigences	16-18
Actifs incorporels – dépenses de promotion.....	19-20
Événements postérieurs à la date du bilan – date de démarcation	21-27
Comptabilité de couverture	28-34
Autres questions.....	35
entrée en vigueur et dispositions transitoires	36-37

INTRODUCTION

- 1 Le présent document résume les points qui ont été jugés importants par les membres du Conseil des normes comptables (CNC) dans leurs conclusions relatives à l'approbation des améliorations 2011 des Normes comptables pour les entreprises à capital fermé (NCECF). Il présente les motifs qui ont décidé le CNC à entreprendre l'amélioration de ces normes, le processus de recherche et de réflexion suivi, les décisions clés prises par le CNC, ainsi que les principales raisons qui l'ont amené à adopter certains points de vue et à en rejeter d'autres. Les divers membres du CNC ont parfois attribué plus d'importance à certains facteurs qu'à d'autres.
- 2 Rien dans le présent document ne doit être interprété comme ayant préséance sur les exigences du Manuel de l'ICCA – Comptabilité. Toutefois, l'analyse pourra aider les lecteurs à comprendre comment le CNC a pu tirer les conclusions qui ont conditionné l'élaboration des propositions ainsi que l'intention du CNC en ce qui concerne leur interprétation et leur application.

CONTEXTE

- 3 Les NCECF seront modifiées régulièrement selon deux processus : le processus d'améliorations importantes et le processus d'améliorations annuelles. Les améliorations importantes entraîneront des modifications majeures des NCECF. Ces améliorations importantes ne s'inscrivent pas dans le processus des améliorations annuelles.
- 4 Le processus d'améliorations annuelles consiste à modifier les NCECF afin d'en clarifier les indications ou le libellé et de corriger des conséquences imprévues, des contradictions ou des erreurs. Ces modifications sont regroupées afin de réduire la fréquence des changements apportés aux normes.
- 5 Le CNC a publié en mai 2011 l'exposé-sondage «Améliorations 2011 des Normes comptables pour les entreprises à capital fermé», dans lequel il était proposé d'apporter à certains chapitres les modifications dont il est question dans le présent document. Une grande partie des modifications proposées faisaient suite à des questions que les parties prenantes avaient soumises au CNC. Dans le cadre de ses délibérations sur chacune de ces questions, le CNC a aussi tenu compte des commentaires de son Comité consultatif sur les entreprises à capital fermé.
- 6 Quelques répondants ont fait remarquer que période de commentaires aurait dû être plus longue. Le CNC avait fixé la période de commentaires à 60 jours parce qu'il était important que les modifications soient intégrées au Manuel au début du quatrième trimestre de 2011. Quelques parties prenantes ont indiqué qu'il était primordial de publier les améliorations proposées à temps pour qu'elles puissent être appliquées au moment de l'adoption obligatoire des NCECF.
- 7 La majorité des répondants provenaient de cabinets d'experts-comptables, et bon nombre d'entre eux étaient d'accord avec les propositions présentées dans l'exposé-sondage.
- 8 Les points précis dont traitait le projet d'améliorations, y compris les commentaires significatifs reçus en réponse à l'exposé-sondage ainsi que toutes les modifications apportées à la suite de ces commentaires, sont décrits ci-après.

JEUX MULTIPLES D'ÉTATS FINANCIERS

- 9 Dans les normes prébasculément de la Partie V du Manuel de l'ICCA – Comptabilité, le paragraphe .16 du chapitre 1300, INFORMATION DIFFÉRENTIELLE, exigeait que les entreprises ne présentent qu'un seul jeu d'états financiers à vocation générale, au cours d'une période donnée, et que les jeux supplémentaires d'états financiers fassent mention de l'existence des états financiers à vocation générale. Or, le chapitre 1300 a été exclu des NCECF, étant devenu inutile puisque les NCECF ont été conçues pour répondre aux besoins particuliers des entreprises à capital fermé. Par le fait même, les dispositions du paragraphe 1300.16 ont été exclues, par inadvertance, de la version initiale des NCECF.
- 10 Selon les NCECF, les entreprises peuvent préparer plus d'un jeu d'états financiers en appliquant différentes méthodes comptables parmi les choix autorisés. Les parties prenantes ont fait remarquer que, dans ces circonstances, il est important que les utilisateurs sachent si les états financiers qu'ils reçoivent sont ou non les états financiers à vocation générale de l'entreprise. Les parties prenantes ont aussi signalé que les normes de certification n'exigeaient plus que l'auditeur indique si les différents jeux d'états financiers préparés selon les NCECF sont à vocation générale ou à vocation spéciale. Par conséquent, sans les dispositions de la Partie V, rien n'était prévu pour indiquer aux lecteurs qu'ils consultaient un jeu supplémentaire d'états financiers. Le Comité consultatif sur les entreprises à capital fermé, surtout les membres utilisateurs, a donc fortement appuyé l'intégration des dispositions du paragraphe 1300.16 dans la Partie II. Il a alors été proposé dans l'exposé-sondage que ces dispositions soient intégrées au chapitre 1400, NORMES GÉNÉRALES DE PRÉSENTATION DES ÉTATS FINANCIERS, de la Partie II du Manuel.
- 11 Un grand nombre de répondants ont commenté cette proposition, et la majorité était en faveur. Cependant, un répondant a fait remarquer que ces dispositions n'étaient pas nécessaires, étant donné que les utilisateurs devraient être en mesure de comprendre le mode de présentation simplement en lisant les états financiers. Le CNC a exprimé son désaccord avec cette opinion, faisant remarquer que si les jeux supplémentaires d'états financiers ne sont pas identifiés comme étant à vocation spéciale, le lecteur présumera vraisemblablement qu'ils sont à vocation générale.
- 12 Plusieurs répondants ont appuyé la proposition, ajoutant même que tous les états financiers devraient porter la mention «à vocation générale» ou «à vocation spéciale». Après avoir discuté de cette suggestion, le CNC a déterminé qu'une telle exigence serait impraticable, puisqu'il arrive souvent que les entreprises ignorent, au moment de la publication de leurs états financiers à vocation générale, qu'elles publieront des jeux supplémentaires d'états financiers. Le CNC a également conclu qu'il est raisonnable que le lecteur suppose, sauf indication contraire, que les états financiers sont à vocation générale. Cette conclusion est conforme aux normes prébasculément de la Partie V. Le CNC a donc décidé de ne pas exiger que les états financiers à vocation générale soient identifiés comme tels.
- 13 Quelques répondants ont suggéré que les dispositions fassent expressément référence à la Partie II du Manuel. Ils ont fait remarquer que sans référence expresse, les dispositions pourraient être interprétées comme une interdiction de préparer des états financiers à vocation générale pour une période donnée conformément à la Partie I ainsi qu'à la Partie II du Manuel, par exemple, dans le cas d'une entreprise qui deviendrait une entreprise ayant une obligation d'information du public ou qui cesserait de l'être. Le CNC était d'accord avec cette suggestion, et

il a donc modifié les exigences proposées pour qu'elles mentionnent explicitement la Partie II du Manuel.

- 14 Plusieurs répondants ont suggéré de définir les «états financiers à vocation générale». Un répondant a suggéré d'indiquer dans cette définition qu'il s'agit d'états préparés pour satisfaire aux obligations de déclaration prévues par la loi. Le CNC a fait remarquer que l'expression «états financiers à vocation générale» existe dans le Manuel depuis longtemps et qu'il ne semble pas y avoir de problème dans la pratique. En ce qui concerne la suggestion que les états financiers à vocation générale soient définis comme des états préparés pour satisfaire aux obligations de déclaration prévues par la loi, le CNC a fait remarquer qu'une telle définition ne conviendrait pas aux entreprises sans personnalité morale, ni aux entreprises dont le ressort territorial ne prévoit aucune obligation légale de déclaration. Le CNC a donc décidé de ne pas donner suite à cette suggestion.
- 15 Au cours de l'élaboration des propositions, le CNC a noté que cette question s'appliquait aussi au secteur sans but lucratif. Par conséquent, il a été proposé dans l'exposé-sondage d'ajouter les mêmes dispositions au chapitre 1401, NORMES GÉNÉRALES DE PRÉSENTATION DES ÉTATS FINANCIERS DES ORGANISMES SANS BUT LUCRATIF, de la Partie III du Manuel. Les répondants ont convenu que cette question s'appliquait effectivement au secteur sans but lucratif et que les dispositions de la Partie III devraient être les mêmes que celles de la Partie II. Le CNC a donc décidé d'intégrer aussi ces dispositions dans le chapitre 1401.

PRÉSENTATION DU BILAN – EXIGENCES

- 16 Quelques parties prenantes ont indiqué que les dispositions du paragraphe .05 du chapitre 1521, BILAN, étaient incompatibles avec celles du chapitre 1510, ACTIF ET PASSIF À COURT TERME. Le chapitre 1521 a été élaboré expressément pour la Partie II du Manuel. Ce chapitre a pour objet de regrouper en un seul endroit toutes les normes de présentation propres aux postes du bilan, sur le modèle des postes de l'état des résultats, regroupés dans le chapitre 1520, ÉTAT DES RÉSULTATS.
- 17 La question soulevée portait sur la présentation du passif à court terme. Le chapitre 1510 précise que le passif à court terme doit être subdivisé en grandes catégories. Avant la modification, le paragraphe 1521.05 était interprété par certains comme exigeant une présentation qui n'était pas entièrement conforme à celle prévue par le chapitre 1510. Il était proposé dans l'exposé-sondage de supprimer cette incohérence afin que le chapitre 1521 comporte des dispositions équivalentes à celles du chapitre 1510.
- 18 Les répondants se sont tous montrés en faveur des modifications qu'il était proposé d'apporter au chapitre 1521. Certains répondants ont suggéré des changements mineurs aux modifications proposées, afin d'éliminer les dédoublements entre les deux chapitres. Le CNC a retenu ces suggestions et a modifié le chapitre 1521 en conséquence.

ACTIFS INCORPORELS – DÉPENSES DE PROMOTION

- 19 Plusieurs parties prenantes ont fait remarquer qu'il existe au sein des organismes sans but lucratif une grande diversité dans la pratique en ce qui a trait au matériel promotionnel. Le CNC a noté qu'il est probable que cette diversité existe aussi dans le secteur des entreprises à capital fermé. En réponse à ces préoccupations, il était proposé dans l'exposé-sondage de modifier le

chapitre 3064, ÉCARTS D'ACQUISITION ET ACTIFS INCORPORELS, afin qu'il ressorte plus clairement que les dispositions concernant les dépenses de publicité et de promotion s'appliquent aux dépenses engagées au titre des catalogues de commande postale et autres documents similaires visant à annoncer des biens, des services ou des événements à des clients. Le CNC a aussi rappelé que le chapitre 3064 était fondé sur IAS 38 *Immobilisations incorporelles* et que les modifications proposées concordaient avec celles apportées à cette IAS.

- 20 Les répondants ont très bien accueilli les modifications proposées. Toutefois, quelques-uns ont indiqué qu'il est encore possible que certaines dépenses de publicité et de promotion, surtout les dépenses engagées au titre des catalogues de commande postale et autres documents similaires qui n'ont pas encore été distribués par l'entreprise (c'est-à-dire qui sont encore physiquement disponibles), soient considérées comme devant être portées à l'actif. Selon cette interprétation, les coûts de production de ces éléments pourraient être inscrits à titre de charges payées d'avance, pour être reportés jusqu'à ce que les documents soient distribués. Le CNC a rejeté cette interprétation, faisant remarquer que les dispositions modifiées du chapitre 3064 exigent de comptabiliser en charges les dépenses liées aux catalogues dès qu'elles sont engagées, et que les entités ne peuvent pas comptabiliser ces dépenses comme des charges payées d'avance ou des stocks. Le CNC a donc décidé d'ajouter des indications sur cette question lors de la finalisation des modifications à apporter au chapitre 3064.

ÉVÉNEMENTS POSTÉRIEURS À LA DATE DU BILAN – DATE DE DÉMARCATIION

- 21 Le chapitre 3820, ÉVÉNEMENTS POSTÉRIEURS À LA DATE DU BILAN, exige que la direction identifie et prenne en considération les événements postérieurs jusqu'à la date de «mise au point définitive» des états financiers. Avant la modification, le chapitre 3820 n'indiquait pas comment déterminer la date de mise au point définitive des états financiers.
- 22 Par le passé, la date de démarcation des événements postérieurs à la date du bilan selon le chapitre 3820 était en général déterminée d'une façon qui cadrerait avec les normes d'audit alors en vigueur (c'est-à-dire la date de «quasi-achèvement» de l'audit). Cette date était souvent fixée au dernier jour de travail effectué chez le client par l'expert-comptable (le dernier jour du travail sur place). En général, cette date de démarcation précédait la passation des écritures de régularisation définitives, par exemple pour la rémunération des propriétaires et les impôts sur les bénéfices, et l'établissement des états financiers définitifs, notamment des notes complémentaires.
- 23 Les parties prenantes ont signalé que les nouvelles Normes canadiennes d'audit exigent que les auditeurs tiennent compte des événements postérieurs à la date du bilan jusqu'à la date à laquelle la préparation de tous les états compris dans le jeu d'états financiers, y compris les notes complémentaires, est achevée et à laquelle «les personnes habilitées à le faire déclarent qu'elles en assument la responsabilité». Le CNC a souligné que les nouvelles normes d'audit ont entraîné un changement significatif dans la pratique, puisque l'auditeur doit tenir compte des événements postérieurs à la date du bilan jusqu'à une date beaucoup plus éloignée que celle utilisée auparavant. Le CNC a aussi rappelé que, même si les normes de certification applicables aux missions d'examen n'avaient pas été harmonisées avec les nouvelles normes d'audit, le Conseil des normes d'audit et de certification avait décidé de publier une note d'orientation pour exiger que le nouveau mode de datation s'applique aussi aux rapports de missions d'examen.

- 24 En pratique, l'auditeur doit être en mesure de s'appuyer sur le fait que la direction de l'entreprise a tenu compte des événements postérieurs à la date du bilan jusqu'à la même date que lui. L'auditeur ne peut pas auditer un élément que la direction n'a pas identifié. Le CNC a donc décidé d'apporter des précisions au chapitre 3820 afin que la direction tienne compte des événements postérieurs à la date du bilan jusqu'à une date essentiellement conforme à celle prévue dans les nouvelles normes d'audit.
- 25 Le CNC a souligné que ces précisions présenteraient les avantages suivants :
- a) informations plus utiles aux utilisateurs du fait que les états financiers indiqueront les écritures de régularisation ou les informations exigées au chapitre 3820 relativement à tous les événements qui se sont produits entre la dernière journée du travail sur place et la date de mise au point définitive des états financiers (alors qu'auparavant, les événements postérieurs à la date du bilan n'étaient en général pris en compte que jusqu'à la dernière journée du travail sur place de l'auditeur);
 - b) indications claires, que les préparateurs peuvent appliquer de façon raisonnablement uniforme;
 - c) application du chapitre 3820 comme il était prévu à l'origine;
 - d) réduction des conflits potentiels entre les préparateurs et les praticiens, puisque les normes comptables et les normes de certification ont changé (par conséquent, il est plus probable que les préparateurs et les certificateurs se concertent pour déterminer la date de démarcation pour l'examen, par la direction, des événements postérieurs à la date du bilan conformément au chapitre 3820).
- 26 Le CNC a conclu que ces avantages dépassaient les coûts que l'entité devrait engager pour l'identification et la prise en compte des événements postérieurs à la date du bilan jusqu'à une date plus éloignée que celle utilisée auparavant. De plus, les coûts additionnels liés aux précisions apportées au chapitre 3820 seront minimes, puisque les auditeurs sont déjà tenus de modifier leurs pratiques afin d'adopter les nouvelles normes d'audit.
- 27 Un grand nombre de répondants ont commenté cette proposition, et la majorité y étaient favorables. Plusieurs ont recommandé de réviser la modification proposée afin que la formulation soit conforme à celle des Normes canadiennes d'audit, surtout en ce qui concerne la détermination du moment où les états financiers sont considérés comme étant approuvés. Cette recommandation a été prise en compte, puis rejetée lors de l'élaboration de l'exposé-sondage. Le CNC a déterminé qu'une formulation différente était nécessaire relativement au processus d'approbation des entreprises, afin que la norme réponde aux besoins des nombreux types d'entreprises à capital fermé qui appliquent la norme. En outre, le CNC considère que les modifications consistent simplement à clarifier l'intention originale du chapitre 3820, et qu'elles n'ont pas pour objet de reproduire mot pour mot la formulation des Normes canadiennes d'audit. Par conséquent, le CNC a déterminé qu'il n'y avait pas lieu d'apporter de modifications pour donner suite à ces commentaires.

COMPTABILITÉ DE COUVERTURE

- 28 L'exposé-sondage proposait de modifier comme suit les dispositions sur la comptabilité de couverture du chapitre 3856, INSTRUMENTS FINANCIERS :

- a) ajouter des dispositions pour permettre la couverture simultanée du risque sur marchandises et du risque de change dans la couverture d'un achat futur ou d'une vente future de marchandises;
 - b) faire passer de 14 à 30 le nombre de jours permis entre la date de réalisation d'une opération future et la date d'échéance du contrat à terme de gré à gré qui permet de couvrir l'exposition au risque de change ou au risque sur marchandises;
 - c) modifier les dispositions prévoyant qu'une option de règlement anticipé relative à un actif ou à un passif financier couvert doit concorder avec la capacité d'annuler ou de résilier le swap de taux d'intérêt ou le swap de devises qui constitue l'élément de couverture;
 - d) remplacer l'exigence selon laquelle le paramètre relatif au lieu d'un contrat dérivé doit correspondre à celui du contrat d'achat ou de vente de marchandises qu'il couvre par une exigence selon laquelle la qualité ou la pureté de la marchandise stipulée dans le dérivé devrait être semblable à celle de la marchandise faisant l'objet de l'opération qu'il couvre;
 - e) préciser que des groupes de contrats peuvent être couverts par un seul instrument de couverture et qu'un pourcentage d'un instrument de couverture peut être désigné dans une relation remplissant les conditions requises.
- 29 Ces modifications faisaient suite aux préoccupations exprimées selon lesquelles de nombreuses entreprises à capital fermé ne seraient pas capables d'appliquer les dispositions actuelles du chapitre 3856 concernant la comptabilité de couverture, tout en conservant les principes généraux de la comptabilité de couverture.
- 30 Compte tenu des réponses à l'exposé-sondage, le CNC n'a pas retenu les commentaires suggérant d'élargir le modèle de comptabilité de couverture en vue d'appliquer la comptabilité de couverture à des stratégies de couverture plus évoluées. Les dispositions du chapitre 3856 applicables à la couverture des opérations futures réduisent au minimum l'inefficacité de la relation de couverture, exigeant que les conditions essentielles de l'élément de couverture et de l'élément couvert soient les mêmes. Un grand nombre de relations de couverture qu'il serait possible de créer et dont l'inefficacité serait réduite au minimum ne sont pas permises du fait que la norme deviendrait trop complexe si elle comprenait des dispositions visant à assurer l'efficacité. Le chapitre 3856 traite de mécanismes de couverture relativement simples, qu'on voit souvent dans le secteur des entreprises à capital fermé. Si des dispositions étaient ajoutées à la norme pour traiter de mécanismes de couverture plus complexes, de nombreuses entreprises à capital fermé risqueraient de trouver la norme trop complexe.
- 31 En réponse aux demandes des parties prenantes, le CNC a clarifié la question de la non-concordance admissible des échéances des éléments donnant lieu à une exposition au risque de change ou au risque sur marchandises et des échéances des éléments couvrant ces risques. La norme modifiée exige que les contrats dérivés couvrant le risque de change arrivent à échéance dans les 30 jours suivant la date de règlement de l'élément couvert, puisque l'exposition aux fluctuations des taux de change est toujours présente entre la date de l'opération future libellée en monnaie étrangère et la date de règlement de la dette ou de la créance résultant de l'opération. Le CNC a aussi apporté des précisions concernant le traitement des gains et des pertes lorsque l'élément de couverture vient à échéance avant la comptabilisation de l'élément couvert : l'élément doit être temporairement comptabilisé dans un poste distinct, dans les capitaux propres. Les montants ainsi comptabilisés sont portés en ajustement de la valeur comptable de l'élément couvert lorsque celui-ci est comptabilisé.

- 32 Le CNC a conservé les dispositions existantes exigeant que les paiements relatifs à un swap de taux d'intérêt ou de devises soient effectués dans les 14 jours suivant les entrées relatives aux flux de trésorerie que couvre le swap afin que la comptabilité de couverture puisse être appliquée, étant donné qu'il est en général possible de faire correspondre exactement les dates des paiements relatifs à un swap à l'élément couvert. Le CNC a déterminé que les modifications proposées, qui auraient nécessité de faire correspondre les modalités de remboursement anticipé du swap et de l'élément couvert, auraient été trop restrictives. Il est rare que ces modalités soient les mêmes pour le swap et l'élément couvert. Le CNC a déterminé qu'il n'était pas nécessaire que ces éléments correspondent; il devrait être possible d'appliquer la comptabilité de couverture dans la mesure où il est probable que l'élément couvert ne sera pas réglé par anticipation.
- 33 Certains répondants ont indiqué que des stratégies de couverture dynamiques pour le risque sur marchandises ne seraient pas admissibles à la comptabilité de couverture en vertu du chapitre 3856, à moins que les exigences en matière de concordance ne soient supprimées ou réduites. Le CNC a pris note de ces commentaires, mais il a rappelé qu'à défaut de concordance, il faudrait prouver l'efficacité de chaque relation de couverture, puisque le modèle de la comptabilité de couverture retarde la comptabilisation des instruments de couverture dérivés. Si l'on réduisait les exigences de concordance, il faudrait ajouter des dispositions nécessitant de prouver l'efficacité des relations de couverture, ce qui ajouterait à la complexité de la norme.
- 34 Le CNC a confirmé que les entités qui adoptent la Partie II ne peuvent pas adopter les dispositions sur la comptabilité de couverture de la Partie I, comme l'avaient proposé certains répondants. Les entités doivent adopter intégralement soit la Partie I, soit la Partie II.

AUTRES QUESTIONS

- 35 Plusieurs répondants ont fait mention d'autres questions à prendre en compte pour améliorer les NCECF. Le CNC a pris note de ces questions et a décidé de les examiner dans le cadre du prochain projet d'améliorations annuelles.

ENTRÉE EN VIGUEUR ET DISPOSITIONS TRANSITOIRES

- 36 À la lumière des commentaires de nombreuses parties prenantes, le CNC constate que la majorité des entreprises à capital fermé prévoient adopter les NCECF pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2011, soit la date obligatoire indiquée dans les normes. Le CNC a indiqué que, comme les modifications visaient à résoudre les problèmes auxquels sont confrontées les parties prenantes qui appliquent les normes, il a décidé de faire correspondre l'entrée en vigueur de ces modifications à la date d'application obligatoire des normes.
- 37 Compte tenu de la date d'entrée en vigueur, le CNC a approuvé une disposition transitoire spéciale relativement aux modifications apportées au chapitre 3856, INSTRUMENTS FINANCIERS. Cette disposition permet de désigner rétrospectivement, comme relation de couverture, toute opération antérieure au 31 décembre 2011, si l'opération satisfaisait, dès sa conclusion, à toutes les conditions d'application de la comptabilité de couverture, exception faite des conditions concernant la désignation et la documentation, et si elle existait toujours à la date de clôture suivant sa conclusion.