

Appel à commentaires

Les normes comptables au Canada : orientations futures Projet de plan stratégique

préparé par le
Conseil des normes comptables

Date limite de réception des commentaires : le 31 juillet 2005

CNC

Pour répondre à l'appel à commentaires

Le présent appel à commentaires est publié par le Conseil des normes comptables. Le Conseil est constitué de personnes bien au fait de l'établissement et de l'utilisation des états financiers, qui proviennent d'entreprises, de cabinets d'expertise comptable et des milieux universitaires. Tous les membres siègent à titre personnel et non en tant que représentant de leur employeur ou de leur organisation.

Le Conseil vous invite à lui faire parvenir par écrit vos commentaires, en votre nom ou celui de votre organisation. Les commentaires ont d'autant plus de valeur qu'ils expliquent clairement les points soulevés et qu'ils comportent des suggestions précises quant à la ligne de conduite à adopter, avec motifs à l'appui. Tous les commentaires reçus seront mis à la disposition du public une semaine après leur réception.

Pour être pris en considération, les commentaires devront être reçus avant le 31 juillet 2005, à l'adresse suivante :

**Peter Martin, CA
Directeur, Normes comptables
Conseil des normes comptables
277, rue Wellington Ouest
Toronto (Ontario) M5V 3H2**

Pour des raisons d'ordre pratique, nous préférons recevoir les commentaires par courriel (en format Word) à l'adresse : ed.accounting@cica.ca.

LES NORMES COMPTABLES AU CANADA :
ORIENTATIONS FUTURES
PROJET DE PLAN STRATÉGIQUE
APPEL À COMMENTAIRES

Points saillants

Le Conseil des normes comptables (CNC) se propose, sous réserve des commentaires qu'il recevra à la suite de la publication du présent document, d'adopter un nouveau plan stratégique quinquennal pour la période de 2006 à 2011. Le présent projet de plan stratégique décrit les objectifs quant aux grandes orientations qui guideront le Conseil dans l'accomplissement de son mandat de normalisation.

En résumé, le Conseil propose d'adopter les stratégies suivantes en matière d'information financière au Canada :

- Le Conseil mettra en œuvre des stratégies distinctes pour les principales catégories d'entités publiantes (sociétés ouvertes, sociétés fermées et organismes sans but lucratif). Le Conseil reconnaît qu'«il n'y a pas de formule passe-partout»; il est impossible de répondre adéquatement aux besoins divergents de différentes catégories d'entités publiantes en adoptant une stratégie unique. Chaque catégorie mérite une stratégie répondant expressément aux besoins particuliers des utilisateurs des états financiers produits par les entités qui la composent.
- En ce qui concerne les sociétés ouvertes :

Le Conseil s'emploiera principalement à participer au mouvement de convergence mondiale des normes comptables. La meilleure façon d'atteindre l'objectif d'avoir un ensemble unique de normes comptables de haute qualité reconnues à l'échelle internationale, c'est de faire converger les PCGR canadiens avec les International Financial Reporting Standards (IFRS) pendant une période de transition, d'une durée prévue de cinq ans. À la fin de cette période, les PCGR canadiens cesseront d'exister en tant qu'ensemble distinct de règles d'information financière pour les sociétés ouvertes.

Pour réaliser la convergence, le Conseil :

- modifiera ou remplacera les différentes normes canadiennes afin de les rendre conformes aux IFRS correspondantes et adoptera les IFRS nouvellement élaborées;
- travaillera avec l'International Accounting Standards Board (IASB) et le Financial Accounting Standards Board (FASB) des États-Unis pour s'assurer que le point de vue canadien est pris en compte dans les délibérations de ces organismes;
- s'emploiera à favoriser une convergence plus poussée entre les normes de l'IASB et celles du FASB.

En assumant un rôle dans l'élaboration des normes mondiales, le Conseil cessera de prendre les décisions finales à l'égard de la plupart des questions touchant le contenu technique et le calendrier de mise en œuvre des normes appliquées au Canada.

La convergence intégrale avec les IFRS sera chose faite à la date du changement, au terme de la période de transition. Le Conseil est d'avis que, s'il offre un délai assez long et un plan de transition clair, les coûts et les perturbations occasionnés aux parties prenantes concernées seront moindres que s'il adoptait une formule d'introduction graduelle ponctuée de multiples changements comptables successifs sur une longue période. Le Conseil pourrait envisager de laisser aux sociétés la possibilité d'adopter les différentes normes convergentes au cours de la période de transition, au fur et à mesure de leur introduction dans le Manuel de l'ICCA – Comptabilité en remplacement des normes existantes.

Après une période initiale de 24 à 30 mois, le Conseil évaluera comment progresse la mise en œuvre de sa stratégie. Le Conseil déterminera si des changements importants sont survenus en ce qui concerne les facteurs contextuels qui ont influé sur l'élaboration de la stratégie, sans nécessairement entreprendre d'autres consultations publiques. Le plan sera évalué en particulier au regard de l'évolution des IFRS et de leur acceptation à l'échelle mondiale. Si son évaluation confirme que les IFRS constituent des règles appropriées de communication de l'information financière des sociétés ouvertes au Canada, le Conseil fixera la date définitive du changement à laquelle sera entièrement réalisée la convergence des PCGR canadiens applicables aux sociétés ouvertes avec les IFRS.

Le Conseil reconnaît que les autorités compétentes ont déterminé que les PCGR américains constituent un autre ensemble de règles approprié pour la communication de l'information financière de certaines sociétés ouvertes. Par conséquent, les sociétés ouvertes demeuraient en mesure d'adopter les PCGR américains, au lieu des IFRS, selon ce que décideront les législateurs et les autorités de réglementation.

- En ce qui concerne les sociétés fermées :

Le Conseil examinera en détail les besoins des utilisateurs des états financiers de ces sociétés et déterminera ensuite le modèle d'information financière qui convient le mieux à ces besoins. Pour ce faire, il faudra effectuer des recherches afin d'identifier plus clairement qui sont les utilisateurs de ces états financiers, de définir leurs besoins d'information et de déterminer le ou les modèles d'information les plus aptes à satisfaire ces besoins. Le Conseil n'a pas d'idée préconçue quant au résultat de cette démarche, mais il note qu'elle pourrait notamment aboutir à un ensemble de normes pas très différentes des normes actuelles ou à un ensemble de normes sensiblement différentes des normes actuelles.

Les recherches proposées pourraient être conditionnelles à l'obtention de ressources supplémentaires, et elles prendront un certain temps; au cours de cette période, le modèle actuel d'information différentielle sera conservé. Les traitements différentiels actuellement permis continueront de l'être, et tout nouveau traitement différentiel sera établi selon la procédure actuelle, après consultation du Comité consultatif sur l'information différentielle, qui relève du Conseil.

Le Conseil précisera que les exigences des PCGR s'appliquent seulement aux entités dont l'information financière est utilisée par des tiers importants et qui doivent appliquer des règles communes en matière d'information financière. Le Conseil prendra des mesures pour limiter le champ d'application de ses normes à ces entités, exemptant de ce fait un certain nombre de petites sociétés fermées qui n'ont pas besoin d'états financiers établis selon les PCGR.

- En ce qui concerne les organismes sans but lucratif :

Les organismes sans but lucratif (OSBL) continueront d'appliquer les éléments des PCGR à l'intention des entreprises à but lucratif qui s'appliquent également au contexte des OSBL. Le Conseil consultera le secteur des organismes sans but lucratif pour déterminer si tous les OSBL devraient fonder leur comptabilité sur les normes applicables aux sociétés ouvertes, ou si certains pourraient fonder leur comptabilité sur les normes à l'intention des sociétés fermées canadiennes ou être purement exclus du champ d'application des normes comptables.

Le Conseil maintiendra sa pratique actuelle qui consiste à élaborer des normes ayant trait aux situations propres aux OSBL, et consacrera davantage d'attention à la prise en compte de ces situations.

- Le Canada continuera de maintenir sa propre fonction normalisation afin de mener à bien les stratégies décrites plus haut, mais les rôles, les structures, les processus et les ressources évolueront pour correspondre à ces stratégies.

Une description plus complète de ces stratégies, ainsi que des raisons pour lesquelles le Conseil propose leur adoption, est présentée plus loin (l'Annexe B indique en résumé les normes qui s'appliqueront selon le type d'entité).

Le Conseil propose également d'inclure dans son plan l'engagement ci-dessous :

- Lorsqu'il mettra en œuvre ces stratégies, le Conseil se propose d'accorder une attention particulière aux contraintes d'ordre pratique qui réduisent la capacité du système d'information financière canadien de s'adapter au changement. Autrement dit, le Conseil sera particulièrement sensible à la question de la «surnormalisation». Lorsqu'il sera établi que des changements s'imposent, le Conseil fera tout en son pouvoir pour aider les parties concernées à s'adapter au changement, par exemple en participant à l'élaboration d'outils d'aide à la mise en œuvre et de programmes de formation.

Si les stratégies proposées sont adoptées, il faudra élaborer des plans de mise en œuvre plus détaillés qui n'ont pas été inclus dans le présent appel à commentaires. À l'étape actuelle, le

Conseil souhaite obtenir le point de vue des intéressés sur les orientations générales qu'il se propose d'adopter; les points de vue recueillis serviront de base pour confirmer ou modifier ces propositions. Les descriptions détaillées des stratégies présentées dans le projet de plan comportent une certaine analyse des principales questions de mise en œuvre que le Conseil a relevées, mais pas de programme de travail défini.

Le Conseil des normes de vérification et de certification (CNVC) a entrepris l'élaboration de nouvelles stratégies tenant compte de certaines des nouvelles réalités qui sont prises en compte dans le présent projet de plan. Le Conseil prendra en considération les constatations et les propositions du CNVC qui sont pertinentes pour les orientations stratégiques qu'il propose. Le Conseil travaillera également de concert avec le CNVC et le Conseil sur la comptabilité dans le secteur public pour résoudre les questions d'information financière qui se posent également à l'un et/ou l'autre de ces conseils.

Déroulement et calendrier du processus de planification du Conseil

À la suite de la diffusion du présent appel à commentaires, le Conseil prévoit obtenir des commentaires sur les stratégies qu'il propose, par l'entremise des lettres de commentaires et d'une série de consultations directes de parties intéressées pendant la période allant jusqu'à la date limite de réception des commentaires. Après analyse des commentaires reçus, le Conseil apportera les modifications requises au projet de plan et passera en revue le projet de plan révisé avec le Conseil de surveillance de la normalisation comptable (CSNC). Le Conseil prévoit finaliser et publier le plan au premier trimestre de 2006, et entreprendre sa mise en œuvre le 1^{er} avril 2006, date du début de sa prochaine année de fonctionnement.

Appel à commentaires

Le CNC invite les intéressés à formuler des commentaires sur tous les aspects de son projet de plan stratégique. Les commentaires ont d'autant plus de valeur qu'ils indiquent précisément la stratégie sur laquelle ils portent, qu'ils expliquent clairement le problème perçu ou le sujet de préoccupation, et qu'ils proposent une stratégie de remplacement, avec motifs à l'appui.

Le Conseil est particulièrement intéressé à recevoir des commentaires sur la mesure dans laquelle les stratégies proposées sont dans l'ensemble appropriées, et notamment sur les questions de savoir :

- s'il convient d'appliquer des stratégies différentes aux différentes grandes catégories d'entités publiantes, plutôt que d'appliquer la même stratégie à toutes;
- si la stratégie proposée à l'égard de chacune des grandes catégories d'entités permet d'établir une orientation appropriée pour l'élaboration future des exigences en matière d'information financière applicables aux entités visées (autrement dit, si les stratégies permettront d'améliorer la qualité de l'information financière au Canada, et si les avantages excéderont les coûts connexes);
- si les différentes stratégies et le plan dans son ensemble sont applicables (autrement dit, s'il est vraisemblable qu'ils puissent être mis en œuvre dans les délais proposés sans occasionner de perturbations indues aux parties concernées).

Même si le Conseil a sollicité explicitement des commentaires sur une seule question spécifique traitée dans le projet de plan, à savoir la formule de transition à adopter pour les sociétés ouvertes, dont il est traité aux paragraphes 45 et 46, il est intéressé à recevoir des commentaires sur d'autres questions de ce type qui revêtent de l'importance pour l'application des stratégies.

La date limite de réception des commentaires écrits a été fixée au 31 juillet 2005. Les commentaires pourront être transmis de vive voix au Conseil dans le cadre des réunions qui seront organisées pendant la période de commentaires.

Projet de plan stratégique

Table des matières

	PARAGRAPHES
Introduction	1
Contexte	2 - 6
«Il n'y a pas de formule passe-partout»	7 - 14
Sociétés ouvertes	15 - 51
Au-delà des stratégies actuelles	17 - 21
Le rôle des PCGR américains au Canada	22 - 29
Adoption des IFRS au Canada	30 - 39
L'information différentielle et les sociétés ouvertes.....	40
Pour aller de l'avant	41 - 51
Sociétés fermées	52 - 75
Les PCGR ne conviennent pas à toutes les entités	58 - 65
Information différentielle dans le cadre des PCGR	66 - 75
Le secteur des organismes sans but lucratif	76 - 85
Maintien de la fonction normalisation au Canada	86 - 94
Pourquoi une fonction normalisation est-elle souhaitable et nécessaire au Canada?	88 - 92
Structure, processus et ressources	93 - 94
La surnormalisation	95 - 102
Conclusion	103
Annexes	
Calendrier de finalisation et de mise en œuvre des stratégies	
Quelles normes s'appliqueront à quelles entités	

Introduction

- 1 La présente partie de l'appel à commentaires décrit de façon détaillée les stratégies proposées par le Conseil et les raisons qui l'ont amené à adopter ces stratégies et à en rejeter d'autres. Le projet de plan ne comporte pas de programme de travail mentionnant des projets particuliers d'élaboration de normes comptables, ni de description détaillée des mesures menant à la réalisation de chacune des stratégies décrites. Lorsque les stratégies du Conseil auront été approuvées, celui-ci élaborera un programme de travail accompagné d'informations détaillées.

Contexte

- 2 En mars 2004, le Conseil a entrepris la révision de ses stratégies actuelles d'élaboration des normes comptables canadiennes. Il a publié un appel à commentaires en mai 2004 afin d'obtenir les vues du public sur plusieurs questions clés. Un document de travail connexe décrivait les stratégies actuelles du Conseil, les raisons l'ayant amené à entreprendre une réévaluation fondamentale de ces stratégies, ainsi que les facteurs significatifs ayant une incidence sur celles-ci¹.
- 3 Le document de travail de 2004 faisait état de changements importants survenus dans le contexte de normalisation depuis que le Conseil avait procédé pour la dernière fois à une révision de ses stratégies et politiques. Au nombre de ces changements, citons les suivants :
- a) une stratification de plus en plus poussée du monde des entités publiantes canadiennes;
 - b) les changements touchant les conditions en normalisation à la suite des défaillances récentes en matière d'information financière sur la scène internationale, notamment une importance accrue accordée aux normes fondées sur des principes et de plus grandes réserves à l'égard de l'étendue des exigences fondées sur des règles dans les PCGR américains;
 - c) le mouvement de plus en plus marqué vers la convergence mondiale des normes comptables, et l'émergence des International Financial Reporting Standards (IFRS) comme base viable pour réaliser la convergence à l'aide d'un partenariat international de normalisateurs;
 - d) l'harmonisation croissante des PCGR canadiens et américains, et les difficultés que pose l'intégration de certains aspects des PCGR américains aux préparateurs et vérificateurs canadiens d'états financiers;

¹ L'appel à commentaires de mai 2004, intitulé [Les normes comptables au Canada : orientations futures](#), et le [document de travail](#) connexe ainsi que [d'autres informations complémentaires](#) sont postés sur le site Web du Conseil à l'adresse www.cnccanada.org.

- e) les modifications législatives adoptées ou proposées pour permettre à certaines sociétés ouvertes d'adopter les PCGR américains aux fins de la communication de l'information financière au Canada dans certains cas;
- f) le rythme des changements et la mesure dans laquelle les préparateurs, vérificateurs et utilisateurs d'états financiers sont surchargés par le fardeau cumulatif des nouvelles exigences en matière de comptabilité, d'information, de vérification, de gouvernance et autres;
- g) les questions soulevées quant à savoir si les normes comptables répondent aux besoins de toutes les catégories d'entités publiantes en matière d'information financière, même avec l'introduction des traitements différentiels dont peuvent se prévaloir certaines entreprises sans obligation publique de rendre des comptes.

Le lecteur est invité à se reporter au document de travail pour une analyse détaillée de ces questions.

4 L'appel à commentaires de 2004 soulevait les questions de savoir si le Canada devrait :

- a) maintenir sa propre fonction de normalisation;
- b) maintenir ses propres PCGR ou adopter soit les PCGR américains, soit les IFRS;
- c) maintenir la stratégie actuelle qui consiste à viser la convergence des normes comptables à l'échelle internationale tout en poursuivant l'harmonisation avec les PCGR américains (en donnant la priorité à cette dernière);
- d) envisager de modifier les exigences actuelles des PCGR en vue de fournir une meilleure information aux utilisateurs des états financiers de différents types d'entités au moyen, par exemple, d'une application élargie de l'information différentielle.

L'appel à commentaires de 2004 mentionnait plusieurs scénarios possibles et leurs effets potentiels les plus importants.

5 Le Conseil a reçu 68 lettres en réponse à l'appel à commentaires de 2004, dont bon nombre présentaient les points de vue collectifs de grandes organisations. De plus, 106 personnes ont assisté aux tables rondes organisées par le Conseil pour recueillir des commentaires verbaux. Un certain nombre d'entre elles ont exprimé les points de vue d'autres personnes. Des représentants du Conseil ont rencontré en privé certaines parties prenantes clés, dont le Conseil consultatif des utilisateurs qui relève du CNC, pour les

informer et discuter des questions soulevées dans l'appel à commentaires de 2004. Les commentaires recueillis reflétaient les points de vue d'utilisateurs, de préparateurs et de vérificateurs d'états financiers, ainsi que d'universitaires et d'autorités de réglementation. Tous les points de vue recueillis ont été discutés avec le Conseil de surveillance de la normalisation comptable (CSNC) lors de sa réunion des 21 et 22 octobre 2004, dans le cadre d'une séance publique².

- 6 Le Conseil a recueilli un large éventail de points de vue sur les principales questions. Les personnes qui se sont exprimées n'ont pas manifesté de désaccord important concernant l'évaluation du contexte de normalisation présentée par le Conseil dans le document de travail ou la nécessité de remettre en question les stratégies actuelles. Certaines personnes étaient à l'aise avec le statu quo, du moins à court ou à moyen terme, mais la plupart préconisaient le changement. Aux yeux du Conseil, le plan stratégique proposé dans le présent document est celui qui servira le mieux l'intérêt public. À la lumière des réponses reçues à l'appel à commentaires de 2004, le Conseil est d'avis que ses propositions représentent un équilibre approprié entre les besoins légitimes contradictoires de ses parties prenantes et qu'elles recevront un vaste appui. Pour les sociétés ouvertes, les propositions représentent dans une large mesure une façon accélérée d'atteindre l'objectif ultime du plan stratégique actuel, à savoir la convergence mondiale, tout en tenant compte des besoins des partisans de l'autre élément clé du plan actuel, soit l'harmonisation avec les PCGR américains. Pour les sociétés fermées, les propositions fournissent une base pour dissiper les préoccupations actuelles selon lesquelles les normes ne répondent pas aux besoins de ce secteur en matière d'information financière. Pour les organismes sans but lucratif, les propositions prévoient la prise en compte continue des questions propres à ce secteur ainsi qu'une exemption pour les organismes de petite taille comparable à celle prévue dans le cas des petites sociétés fermées. L'objectif principal du présent appel à commentaires est de vérifier si le Conseil a su trouver le juste équilibre à la suite des commentaires exprimés.

² Les [lettres de commentaires](#) ainsi qu'[un résumé des commentaires recueillis lors des tables rondes](#) peuvent être consultés sur le site Web du Conseil (www.cnccanada.org).

«Il n'y a pas de formule passe-partout»

7 La première des stratégies proposées par le Conseil est la suivante :

Le Conseil mettra en œuvre des stratégies distinctes pour les principales catégories d'entités publiantes (sociétés ouvertes, sociétés fermées et organismes sans but lucratif). Le Conseil reconnaît qu'«il n'y a pas de formule passe-partout»; il est impossible de répondre adéquatement aux besoins divergents de différentes catégories d'entités publiantes en adoptant une stratégie unique. Chaque catégorie mérite une stratégie répondant expressément aux besoins particuliers des utilisateurs des états financiers produits par les entités qui la composent.

8 Le document de travail et les informations complémentaires accompagnant l'appel à commentaires de 2004 faisaient largement état du fait que le monde des entités publiantes canadiennes est assez diversifié et stratifié en plusieurs secteurs distincts ayant des besoins d'information financière différents. Les réponses à l'appel à commentaires de 2004 ont confirmé cette stratification et son importance. Les quelque 4 000 sociétés ouvertes canadiennes représentent une petite fraction de 1 % du nombre total d'entités publiantes, mais elles contribuent pour près de la moitié de l'activité économique du pays. Les centaines de sociétés ouvertes canadiennes actives sur les marchés boursiers étrangers représentent seulement 10 % environ de l'ensemble des sociétés ouvertes canadiennes, mais contribuent pour une part importante des activités économiques de celles-ci. Le secteur des sociétés fermées contribue pour environ la moitié de l'activité économique du pays, mais compte énormément plus d'entités publiantes. En moyenne, les sociétés fermées sont beaucoup plus petites que les sociétés ouvertes. Les organismes sans but lucratif forment un autre secteur important qui regroupe des entités dont la taille et la nature varient considérablement, mais qui, toutes, abordent l'information financière dans une perspective quelque peu différente.

9 Chacun de ces secteurs a des besoins et des préoccupations assez différents en matière d'information financière. Par exemple, certaines des plus importantes sociétés ouvertes canadiennes, dont la plupart sont actives sur les marchés financiers américains, veulent

appliquer les PCGR américains plutôt que les PCGR canadiens. En revanche, la plupart des autres entités publiantes ne s'intéressent guère aux PCGR américains, qu'elles considèrent de manière générale comme lourds, voire ne répondant pas à leurs besoins. Les normes comptables ne sont peut-être pas indispensables pour s'occuper des besoins d'information financière rudimentaires de certaines entités de très petite taille dirigées par leur propriétaire. Les besoins et préoccupations propres aux différents secteurs sont abordés plus en détail ci-après.

- 10 En essayant de «contenter tout le monde et son père» au moyen d'un ensemble unique de normes comptables, on pourrait finir par ne servir personne adéquatement. C'est pourquoi le Conseil a décidé qu'il évaluera la nécessité d'établir des règles distinctes d'information financière pour les principaux groupes d'entités publiantes. Les catégories proposées reflètent les caractéristiques des utilisateurs et les utilisations des états financiers dans chaque secteur. Le Conseil est d'avis qu'en ciblant les besoins particuliers du secteur pour lequel chaque ensemble de règles d'information financière est conçu, on obtiendra une information financière des plus utiles pour ce secteur. Le Conseil n'a pas déterminé si les diverses règles d'information financière devront être différentes d'un secteur à l'autre, ni en quoi elles devront l'être, le cas échéant. Cependant, le Conseil vise à ce que les différences soient limitées au minimum dans la mesure du possible et à ce que toutes les normes d'information financière soient fondées sur le même cadre conceptuel.
- 11 Le Conseil est conscient du fait que de nombreux Canadiens demeurent relativement attachés à l'idée d'un ensemble unique de PCGR qui peut d'une façon ou d'une autre satisfaire toutes les entités publiantes à un niveau assez général, mais qui permet en même temps certaines différences en ce qui concerne les exigences applicables aux divers secteurs. Ce point de vue ressort en particulier de la proposition contenue dans certaines réponses à l'appel à commentaires de 2004, selon laquelle les normes canadiennes devraient être restructurées en un ensemble de «PCGR fondamentaux» applicables à toutes les entités publiantes, auquel viendraient se greffer les exigences de «PCGR étoffés» pour répondre aux besoins supplémentaires des sociétés ouvertes. Une telle formule semble facilement applicable dans le cas des informations à fournir et, peut-être,

dans le cas de versions modifiées de certaines règles d'évaluation. Cependant, certains des éléments qu'il a été suggéré d'inclure dans les «PCGR fondamentaux» entrent en contradiction avec des exigences qui conviennent dans le cas des «PCGR étoffés» à l'intention des sociétés ouvertes. Par exemple :

- a) les évaluations à la juste valeur exigées dans le cas de certains actifs et passifs des sociétés ouvertes ne seraient pas compatibles avec les évaluations au coût historique susceptibles d'être exigées selon les «PCGR fondamentaux»;
- b) si les «PCGR fondamentaux» prescrivaient l'amortissement des écarts d'acquisition, cela entrerait en contradiction avec l'exigence imposée aux sociétés ouvertes de procéder à un test de dépréciation annuel et de ne pas amortir les écarts d'acquisition³.

À la lumière des points de vue exprimés, le Conseil a conclu qu'il n'était pas réaliste de s'attendre à ce que les préoccupations de ceux qui sont mécontents du modèle actuel d'information différentielle puissent être dissipées à l'intérieur des limites du modèle «PCGR fondamentaux plus PCGR étoffés⁴».

- 12 Certains estiment qu'on ne doit pas laisser coexister plusieurs ensembles de normes comptables à l'intérieur d'un même ressort territorial⁵. Ils s'inquiètent d'un manque de comparabilité entre les entités publiantes et du fardeau imposé aux utilisateurs, préparateurs et vérificateurs d'états financiers, qui sont alors obligés de connaître plus

³ Les deux traitements suggérés à titre d'éléments des «PCGR fondamentaux» dans ces exemples ont été proposés par des intervenants du secteur des PME. D'autres exemples non mentionnés ici ont trait à des questions de constatation et à des questions de mesure.

⁴ Cette façon de voir le modèle «PCGR fondamentaux plus PCGR étoffés» ne signifie pas qu'on écarte les préoccupations des intervenants du secteur des sociétés fermées qui ont proposé cette formule lorsqu'ils ont répondu à l'appel à commentaires de 2004. Le Conseil reconnaît pour l'essentiel le bien-fondé de leur diagnostic du problème (voir plus loin l'analyse relative au secteur des sociétés fermées), mais n'accepte pas la solution qu'ils proposent.

⁵ Par exemple, au Royaume-Uni, les sociétés ouvertes ont commencé à appliquer les IFRS en 2005 conformément aux exigences de l'Union européenne, alors que le gouvernement laisse aux autres sociétés le choix de continuer à appliquer les normes actuelles du Royaume-Uni. L'Accounting Standards Board du Royaume-Uni a toutefois conclu qu'on ne peut justifier que le pays conserve deux ensembles de normes entièrement différents à moyen terme. Cette question est analysée plus en détail dans son document de travail *UK Accounting Standards: A Strategy for Convergence with IFRS*, publié en mars 2004. Voir aussi à ce sujet les explications présentées à la note 7.

d'un ensemble de normes. À leurs yeux, la crédibilité de l'information financière est minée lorsque différentes entreprises présentent des opérations semblables d'une manière différente.

- 13 Souvent, on ne compare pas les entités des différents secteurs parce qu'elles sont trop dissemblables ou que l'information n'est pas disponible sur une échelle assez grande pour permettre d'établir des comparaisons. En revanche, dans le secteur des sociétés ouvertes, les entreprises qui mobilisent des capitaux ou font affaire sur des marchés étrangers sont fréquemment comparées avec leurs concurrents d'autres pays qui appliquent des normes différentes. Des membres du Conseil consultatif des utilisateurs ont mentionné au CNC que certains ensembles de normes comptables, notamment les PCGR canadiens et les PCGR américains, sont suffisamment semblables pour que les utilisateurs d'états financiers ne puissent les différencier ou ne jugent pas qu'il vaille la peine de comprendre et d'analyser les différences. Selon les conclusions de certaines recherches, les différences entre les montants présentés par les sociétés qui établissent à la fois des états financiers selon les PCGR canadiens et selon les PCGR américains n'ont pas d'incidence visible sur le cours des actions de ces sociétés⁶. Ces différences ne sont pas pertinentes du point de vue de la valeur et, par conséquent, doivent être considérées comme sans importance pour les investisseurs. Dans une certaine mesure, des ensembles de normes différents sont appliqués au Canada depuis déjà quelque temps, et rien n'indique que cela

⁶ Voir, par exemples, les articles de S. Bandyopadhyay, J. Hanna et G. Richardson, «Capital market effects of US/Canada GAAP differences», dans le *Journal of Accounting Research*, vol. 32, n° 2 (automne 1994), p. 262 à 277; Mary E. Barth et Greg Clinch, «International accounting differences and their relation to share prices: Evidence from U.K., Australian, and Canadian firms», dans *Recherche comptable contemporaine*, vol. 13, n° 1 (printemps 1996), p. 135 à 170; et S. Bandyopadhyay, A. S. Hilton et G. D. Richardson, «A re-examination of reconciling items between Canadian and United States GAAP», dans *Managerial Finance*, vol. 28, n° 3 (mars 2002), p. 37 à 56.

ait occasionné des difficultés importantes⁷. Ce qui préoccupe le plus les utilisateurs des états financiers, c'est de savoir si l'information qu'on leur communique est pertinente et fiable compte tenu de leurs besoins. Il semble que, une fois atteint un certain degré de comparabilité entre les entreprises, il ne vaut peut-être pas la peine de s'efforcer d'accroître la comparabilité, en raison de la loi des rendements décroissants.

- 14 Ces facteurs ainsi que l'expérience acquise en matière d'élaboration de normes dans le cadre des stratégies actuelles ont convaincu le Conseil qu'il ne faut plus chercher à répondre aux besoins et aux préoccupations de toutes les parties prenantes du système d'information financière canadien au moyen d'un ensemble unique de normes. Cela semble vrai même en dépit des variantes actuellement permises ou proposées en vue de répondre aux besoins différents des divers secteurs. Fort de cette conclusion, le Conseil s'est ensuite demandé quelles stratégies différentes pourraient répondre aux besoins et aux préoccupations des parties prenantes des divers secteurs, et s'il pouvait élaborer un ensemble de stratégies distinctes qui permettrait concrètement de donner suite aux commentaires qu'il a reçus.

Sociétés ouvertes

- 15 La stratégie du Conseil à l'égard du secteur des sociétés ouvertes est la suivante :
- a) Le Conseil s'emploiera principalement à participer au mouvement de convergence mondiale des normes comptables. La meilleure façon d'atteindre l'objectif d'avoir un ensemble unique de normes comptables de haute qualité

⁷ Il convient de noter à cet égard que certaines sociétés ouvertes canadiennes ont adopté les PCGR américains comme principal ensemble de règles de communication de l'information financière à leurs investisseurs et à leurs créanciers pour se conformer aux exigences de la Securities and Exchange Commission (SEC) des États-Unis. Les PCGR canadiens et les PCGR américains sont reconnus par les utilisateurs canadiens des états financiers de sociétés ouvertes. Certaines filiales canadiennes de sociétés étrangères appliquent les mêmes règles comptables que la société mère pour la communication de l'information à celle-ci et peuvent également présenter la même information à leurs créanciers et à d'autres tiers (habituellement une catégorie restreinte d'utilisateurs des états financiers). D'aucuns vont jusqu'à considérer que les traitements différentiels dont peuvent se prévaloir les entreprises admissibles ainsi que les exigences particulières applicables aux organismes sans but lucratif qui sont actuellement prévus dans les PCGR canadiens constituent des «ensembles de normes différents».

reconnues à l'échelle internationale, c'est de faire converger les PCGR canadiens avec les IFRS pendant une période de transition, d'une durée prévue de cinq ans. À la fin de cette période, les PCGR canadiens cesseront d'exister en tant qu'ensemble distinct de règles d'information financière pour les sociétés ouvertes.

- b) Pour réaliser la convergence, le Conseil :
- modifiera ou remplacera les différentes normes canadiennes afin de les rendre conformes aux IFRS correspondantes et adoptera les IFRS nouvellement élaborées;
 - travaillera avec l'International Accounting Standards Board (IASB) et le Financial Accounting Standards Board (FASB) des États-Unis pour s'assurer que le point de vue canadien est pris en compte dans les délibérations de ces organismes;
 - s'emploiera à favoriser une convergence plus poussée entre les normes de l'IASB et celles du FASB.

En assumant un rôle dans l'élaboration des normes mondiales, le Conseil cessera de prendre les décisions finales à l'égard de la plupart des questions touchant le contenu technique et le calendrier de mise en œuvre des normes appliquées au Canada.

- c) La convergence intégrale avec les IFRS sera chose faite à la date du changement, au terme de la période de transition. Le Conseil est d'avis que, s'il offre un délai assez long et un plan de transition clair, les coûts et les perturbations occasionnés aux parties prenantes concernées seront moindres que s'il adoptait une formule d'introduction graduelle ponctuée de multiples changements successifs sur une longue période. Le Conseil pourrait envisager de laisser aux sociétés la possibilité d'adopter les différentes normes convergentes au cours de la période de transition, au fur et à mesure de leur introduction dans le Manuel de l'ICCA – Comptabilité (le Manuel) en remplacement des normes existantes.
- d) Après une période initiale de 24 à 30 mois, le Conseil évaluera comment progresse la mise en œuvre de sa stratégie. Le Conseil déterminera si des changements importants sont survenus en ce qui concerne les facteurs contextuels qui ont influé sur l'élaboration de la stratégie, sans nécessairement entreprendre

d'autres consultations publiques. Le plan sera évalué en particulier au regard de l'évolution des IFRS et de leur acceptation à l'échelle mondiale. Si son évaluation confirme que les IFRS constituent des règles appropriées de communication de l'information financière des sociétés ouvertes au Canada, le Conseil fixera la date définitive du changement à laquelle sera entièrement réalisée la convergence des PCGR canadiens applicables aux sociétés ouvertes avec les IFRS.

- e) Le Conseil reconnaît que les autorités compétentes ont déterminé que les PCGR américains constituent un autre ensemble de règles approprié pour la communication de l'information financière de certaines sociétés ouvertes. Par conséquent, les sociétés ouvertes demeureraient en mesure d'adopter les PCGR américains, au lieu des IFRS, selon ce que décideront les législateurs et les autorités de réglementation.

- 16 Cette stratégie et l'analyse qui suit sont formulées en fonction des «sociétés ouvertes» mais, sous réserve d'une réflexion plus poussée pendant la mise en œuvre de la stratégie, elles seront vraisemblablement élargies pour englober les «entreprises ayant une obligation publique de rendre des comptes», correspondant pour l'essentiel au sens donné à cette expression dans le chapitre 1300 du Manuel, INFORMATION DIFFÉRENTIELLE.

Au-delà des stratégies actuelles

- 17 À l'heure actuelle, les principales stratégies du Conseil⁸ consistent à élaborer les PCGR canadiens en visant les objectifs suivants :
- a) l'harmonisation avec les normes comptables américaines;
 - b) la convergence vers un ensemble unique de normes comptables de grande qualité reconnues à l'échelle internationale.

⁸ Les stratégies actuelles ont été élaborées par le Groupe de travail sur la normalisation (GTN) de l'ICCA entre 1996 et 1998, comme il est mentionné brièvement dans le [document de travail *Les normes comptables au Canada : orientations futures*](#). Le lecteur peut également consulter le rapport définitif du GTN à l'adresse

<http://www.cica.ca/multimedia/Download Library/About the Profession/ftfoss.pdf>

Le premier de ces objectifs est interprété comme signifiant l'élimination des différences significatives injustifiées avec les normes américaines, bien qu'il ne s'agisse pas de reproduire tous les éléments des PCGR américains ni même tous les éléments d'une norme américaine en particulier. Il s'agit d'élaborer des normes qui n'entrent pas en conflit avec les PCGR américains, mais qui peuvent aussi permettre l'adoption de méthodes comptables non conformes aux PCGR américains dans certains cas. Le second objectif signifie l'adoption des normes comptables américaines et internationales de la plus haute qualité, en collaborant avec le FASB, l'IASB et d'autres normalisateurs en vue d'en arriver à une entente sur les améliorations à apporter aux normes actuelles et sur l'élaboration de nouvelles normes. Lorsqu'il est clair que la qualité d'une norme américaine existante n'est pas assez élevée, le Conseil poursuit l'objectif de convergence.

- 18 Des répondants à l'appel à commentaires de 2004 préconisaient la poursuite des stratégies actuelles pour l'élaboration des normes à l'intention des sociétés ouvertes, en déplaçant peut-être un peu l'accent. Certains de ces répondants souhaitaient rapprocher encore davantage les PCGR canadiens des PCGR américains, mais la majorité des répondants préféraient que l'on accorde plus de poids à la convergence internationale.
- 19 S'il semble que quelques répondants à l'appel à commentaires de 2004 estiment que les stratégies actuelles se sont avérées inadéquates depuis leur adoption dans le cas des sociétés ouvertes, l'opinion majoritaire est que la situation a tellement évolué qu'il est temps que le Conseil adopte de nouvelles stratégies. Différents facteurs mentionnés dans le document de travail ont été invoqués à l'appui de ce point de vue, mais certains ressortent davantage.
- a) À la lumière de la définition affinée des PCGR canadiens récemment adoptée dans le chapitre 1100 du Manuel, PRINCIPES COMPTABLES GÉNÉRALEMENT RECONNUS, certains se demandent dans quelle mesure les sociétés devraient se référer aux exigences américaines détaillées et les adopter lorsqu'elles appliquent les PCGR canadiens. Le Conseil a pris des décisions mûrement réfléchies en vertu desquelles il a omis des normes harmonisées certains éléments des PCGR américains qu'il juge trop prescriptifs ou détaillés, dans le but qu'il soit permis mais non obligatoire de se conformer à ces exigences selon les PCGR canadiens.

Malgré l'intention exprimée par le Conseil et le libellé du chapitre 1100, certains estiment que les sociétés doivent se reporter aux exigences américaines qui n'ont pas été incluses dans les normes canadiennes harmonisées.

- b) Les tentatives de «canadianisation» de normes élaborées à l'étranger sont considérées comme un gaspillage des ressources en normalisation et une source de confusion parmi les préparateurs et les vérificateurs d'états financiers. En général, les changements sont apportés pour rendre les normes du FASB ou de l'IASB conformes au Manuel. Par exemple, on adopte la terminologie et le style de rédaction canadiens, et on apporte des modifications pour rendre la norme cohérente avec d'autres éléments des PCGR canadiens. Ces changements amènent souvent les gens à se demander si le Conseil souhaitait délibérément établir une différence entre la norme du FASB ou de l'IASB et la norme équivalente canadienne harmonisée.
- c) Il n'est pas nécessaire d'avoir des normes «faites au Canada» parce que l'expérience de nombreuses années révèle qu'il existe très peu de circonstances propres au contexte canadien. L'existence d'un ensemble distinct de PCGR canadiens à l'intention des sociétés ouvertes est inutile et inopportune dans le contexte du marché financier mondial.
- d) Certains considèrent que les normes canadiennes actuelles ne comportent pas suffisamment d'indications de mise en œuvre. Il vaudrait peut-être mieux que les efforts déployés au Canada soient axés sur l'élaboration d'indications utiles pour l'application des normes du FASB ou de l'IASB au contexte canadien (sans modification des normes).

20 S'il faut réviser les stratégies actuelles du Conseil, quelles stratégies pourrait-on élaborer en ce qui concerne les sociétés ouvertes? D'entrée de jeu, les stratégies actuelles présupposent le maintien de PCGR canadiens distincts. L'appel à commentaires de 2004

a remis en question ce principe, et les réponses reçues indiquent une évolution des points de vue à cet égard⁹ :

- a) En ce qui concerne les sociétés ouvertes canadiennes actives sur les marchés financiers internationaux, on estime de façon générale que l'existence de PCGR canadiens distincts n'est pas absolument nécessaire même si certains préparateurs, vérificateurs et utilisateurs d'états financiers apprécient beaucoup le côté moins lourd et moins orienté sur des règles des PCGR canadiens par rapport aux PCGR américains. Pour ces sociétés, et les PCGR américains et les IFRS constituent des bases appropriées pour fournir des informations utiles à leurs investisseurs et à leurs créanciers.
- b) En ce qui concerne les sociétés ouvertes actives uniquement sur les marchés financiers intérieurs, on ne voit pas la nécessité d'abandonner les PCGR canadiens, du moins à court terme. Les préparateurs, vérificateurs et utilisateurs d'états financiers de ces marchés n'aiment pas du tout les PCGR américains et semblent plus à l'aise avec des normes telles que les PCGR canadiens actuels. Conscients de l'importance de la convergence mondiale à long terme, bon nombre de sociétés préfèrent les IFRS aux PCGR américains et acceptent l'idée que les PCGR canadiens évoluent dans le sens des IFRS.

21 L'analyse qui suit traite de façon plus détaillée des deux principales solutions de rechange à l'application des PCGR canadiens actuels par les sociétés ouvertes.

Le rôle des PCGR américains au Canada

22 À l'époque où le GTN élaborait les stratégies actuelles du Conseil, des Canadiens préconisaient l'adoption des PCGR américains, à tout le moins pour certaines sociétés

⁹ Certains se sont demandé si le Conseil ne se soustrairait pas à ses responsabilités en décidant de ne pas maintenir des PCGR canadiens distincts. Le [mandat actuel du Conseil](#) est axé sur la nécessité de servir l'intérêt public en rehaussant la qualité de l'information financière présentée par les entités canadiennes et en poursuivant l'objectif de la convergence mondiale. Le mandat n'oblige pas le Conseil à maintenir des PCGR canadiens distincts. La plupart des intervenants n'ont pas semblé préoccupés par le fait que le Conseil pourrait cesser de prendre les décisions finales quant au contenu des normes.

ouvertes. Cependant, cette stratégie ne recueillait pas les appuis suffisants à l'époque, et on disposait de moins d'information qu'aujourd'hui pour pouvoir analyser pleinement ses répercussions. Par la suite, les pressions exercées par le marché ont persuadé certaines sociétés ouvertes canadiennes multinationales d'appliquer autant que faire se peut les PCGR américains. Certaines ont adopté toutes les méthodes comptables conformes aux PCGR américains permises selon les PCGR canadiens, tandis que d'autres ont opté pour l'élaboration d'une information financière secondaire conforme aux PCGR américains. La législation sur les valeurs mobilières¹⁰ autorise en outre un petit nombre de sociétés, généralement de grande taille, à communiquer une information financière établie sur la base des PCGR américains. Par conséquent, les sociétés ouvertes canadiennes, leurs vérificateurs et les utilisateurs de leurs états financiers connaissent maintenant mieux les PCGR américains.

23 Certains ont avancé que les PCGR américains sont supérieurs aux PCGR canadiens et qu'ils devraient donc les remplacer. Ils invoquent à cet égard les arguments suivants :

- a) Les PCGR américains sont plus stricts que les PCGR canadiens. Ils produisent une information financière plus cohérente d'une période à l'autre pour une société donnée, et plus comparable d'une société à l'autre. Ils permettent moins de traitements optionnels et interdisent des traitements comptables actuellement autorisés par les PCGR canadiens et jugés inadéquats par certains.
- b) Les PCGR américains sont largement reconnus à l'échelle internationale comme l'«étalon or» de l'information financière. Il n'existe pas d'autre ensemble de normes aussi largement reconnu ou hautement considéré. Certes, les PCGR canadiens ont une très bonne réputation par rapport à d'autres systèmes d'information financière, mais ils ne sont pas aussi bons que les PCGR américains, ni aussi largement connus ou reconnus à l'extérieur du Canada. Les

¹⁰ Cependant, la plupart de ces sociétés n'ont pas pu profiter pleinement de cet aspect de la législation sur les valeurs mobilières parce qu'il faudrait apporter des changements à d'autres dispositions législatives qui prescrivent encore la communication de l'information selon les PCGR canadiens. Des modifications récemment approuvées concernant les règlements afférents à la [Loi canadienne sur les sociétés par actions](#) ont pour effet de rendre cette loi et ces règlements conformes à la législation sur les valeurs mobilières.

utilisateurs des états financiers sur les marchés étrangers veulent que l'information des sociétés de différents pays soit comparable.

- c) Les PCGR américains sont généralement plus spécifiques que les PCGR canadiens parce qu'ils sont plus détaillés et couvrent davantage de questions et de situations. Ils fournissent donc davantage d'indications aux préparateurs d'états financiers et leur permettent d'être plus certains qu'un traitement comptable donné est «correct», c'est-à-dire conforme aux PCGR et, par conséquent, accepté de tous y compris les autorités de réglementation. Par conséquent, il y a moins de débats concernant le traitement qui convient dans une situation donnée et moins de risques d'intervention des autorités de réglementation ou de poursuites, de sorte que les préparateurs et les vérificateurs d'états financiers économisent du temps et de l'argent.

24 D'aucuns ont invoqué d'autres arguments qui ne reposent pas sur les mérites des normes américaines pour faire valoir l'adoption des PCGR américains au Canada.

- a) Certains sont d'avis que l'intégration accrue des économies canadienne et américaine à presque tous les niveaux rend inéluctable l'adoption des PCGR américains au Canada, quels qu'en soient les avantages et les inconvénients. Les tenants de ce point de vue n'estiment pas nécessairement tous qu'il s'agisse de la meilleure solution.
- b) Certains soulignent les efforts considérables déjà déployés pour qu'on dispose, au Canada, de ressources et d'expertise en ce qui concerne les PCGR américains. Ils se demandent pourquoi il faudrait gaspiller un tel investissement en renonçant à ces acquis, et suggèrent en outre qu'ils pourraient procurer un avantage concurrentiel au Canada.
- c) Le rapprochement avec les PCGR américains, même au moyen d'une note infrapaginaire vérifiée, diffère qualitativement de l'utilisation des PCGR américains comme base pour l'établissement des états financiers. Les rapprochements sont largement considérés comme une solution de moindre qualité par les préparateurs et utilisateurs d'états financiers.

25 Les PCGR américains ont perdu une partie de l'appui dont ils bénéficiaient depuis les années 1990, en raison semble-t-il des facteurs suivants :

- a) À l'origine, une partie de l'appui aux PCGR américains reposait sur un seul élément, soit la méthode de la mise en commun d'intérêts en vigueur aux États-Unis pour la comptabilisation des regroupements d'entreprises. Compte tenu des conditions du marché au milieu des années 1990, cet aspect des PCGR américains était extrêmement attrayant pour de nombreuses sociétés qui procédaient à des regroupements d'entreprises. Les limitations imposées par les PCGR canadiens quant à son utilisation étaient considérées comme donnant lieu à une divergence inappropriée avec les PCGR américains. Ce problème a par la suite été résolu lorsque la méthode de la mise en commun d'intérêts a été éliminée des PCGR canadiens et américains par suite d'un projet réalisé conjointement par le Conseil et le FASB.
- b) À mesure qu'un plus grand nombre de Canadiens apprennent à connaître davantage en détail les PCGR américains, certaines de leurs lacunes deviennent plus évidentes. Dans certains cas, les indications plus détaillées et les exigences plus précises ont été jugées arbitraires, et elles empêchaient l'application de ce qui semblait par ailleurs être le meilleur traitement comptable. Les débats sur des questions comptables n'ont pas nécessairement diminué avec l'application des PCGR américains, mais ils se sont focalisés sur l'identification des exigences pertinentes (voir l'alinéa c) ci-dessous) ou sur la façon de contourner des exigences qui aboutissaient à des résultats insatisfaisants, plutôt que sur la détermination des meilleurs traitements comptables.
- c) L'utilisation des PCGR américains pose une difficulté parce qu'ils sont contenus dans un très vaste référentiel comptable puisant à diverses sources. Il peut s'avérer difficile d'identifier certaines de ces sources et d'y avoir accès. En outre, dans certains cas, les diverses sources ne sont pas parfaitement cohérentes.
- d) Si les PCGR américains sont plus rigoureux en ce sens qu'ils comportent davantage de règles, ils n'aboutissent pas nécessairement pour autant à l'information financière la plus utile. Des comparaisons de la qualité et de la pertinence de l'information produite selon les PCGR américains par rapport à

l'information préparée selon d'autres ensembles de normes indiquent que les PCGR canadiens (ainsi que certains autres ensembles de normes) peuvent aboutir à une information plus utile pour les investisseurs¹¹.

- e) L'affaire Enron et les autres scandales financiers qui ont touché des sociétés ouvertes américaines ont révélé des lacunes importantes du système d'information financière américain. C'est un fait maintenant largement reconnu que les règles n'aboutissent pas nécessairement à une meilleure information financière. La réputation d'«étalon or» des PCGR américains a été ternie alors que de nombreux observateurs de partout dans le monde se sont demandé si les PCGR américains n'étaient pas trop fondés sur des règles et pas assez sur des principes.
- f) Comme il est expliqué plus loin, les scandales financiers sont survenus à peu près en même temps que l'IASB nouvellement créé entreprenait ses activités, avec la perspective de fournir au Canada (et à d'autres pays) une solution de rechange réaliste à l'utilisation des PCGR américains comme base pour réaliser la convergence vers un ensemble unique de normes de haute qualité reconnues à l'échelle internationale.
- g) En réaction aux scandales financiers, on a entre autres apporté des changements au système américain qui ont accentué le rôle prédominant de la SEC et accru le potentiel d'ingérence des autorités de réglementation dans la normalisation. Les PCGR américains ne se limitent pas aux normes du FASB; ils englobent tout ce qui est exigé par la SEC, et notamment un certain nombre de règles qu'elle établit directement. De plus, des membres du Congrès américain cherchent à l'occasion à se mêler de questions d'information financière, que ce soit par l'entremise de la SEC ou directement, au moyen de mesures législatives. Plus récemment, des membres du Congrès ont essayé de faire obstacle au projet du FASB sur la rémunération à base d'actions des salariés. Or, de telles interventions ne vont pas

¹¹ Voir par exemple à ce sujet le document de Daniel B. Thornton et Erin Webster, «Earnings Quality under Rules- vs. Principles-Based Accounting Standards: A Test of the Skinner Hypothesis» (juin 2004), à l'adresse <http://ssrn.com/abstract=557983>. Les documents cités dans la note 6 indiquent également que les utilisateurs des états financiers n'obtiennent pas une information financière utile à partir des rapprochements entre les montants présentés selon les PCGR canadiens et les montants correspondants établis selon les PCGR américains.

nécessairement dans le sens de l'intérêt public. De manière générale, on considère qu'il est peu probable que le système américain se montre réceptif aux problèmes et aux préoccupations des sociétés canadiennes et des investisseurs canadiens, et on estime que l'IASB offre un cadre plus réceptif aux points de vue et à l'influence du Canada.

- 26 Malgré les facteurs résumés au paragraphe 25, les PCGR américains demeurent un ensemble de règles comptables de grande qualité, largement reconnu sur les marchés financiers à l'échelle mondiale. Les normalisateurs et les autorités de réglementation des États-Unis prennent des mesures pour corriger les faiblesses perçues du système américain. D'une manière ou d'une autre, les PCGR américains demeurent un préalable à l'introduction sur les marchés financiers américains, qui constituent la principale source étrangère de capitaux pour les entreprises canadiennes, outre le fait que les États-Unis représentent le principal marché étranger pour les biens et services canadiens. Les sociétés canadiennes inscrites auprès de la SEC, qui constituent un sous-ensemble important du secteur des sociétés ouvertes canadiennes¹², doivent ou bien utiliser les PCGR américains comme principales règles de communication de l'information aux investisseurs, ou bien faire un rapprochement entre les montants figurant dans les états financiers établis selon les PCGR canadiens et les montants correspondants établis selon les PCGR américains. Même si les PCGR canadiens ont été harmonisés dans une large mesure avec les PCGR américains pour ce qui est des principales questions, rien n'indique que la SEC entende permettre l'utilisation des PCGR canadiens sur les marchés américains sans les rapprochements voulus¹³. Les sociétés canadiennes inscrites auprès de la SEC sont donc condamnées à appliquer les PCGR américains.

¹² Plus de la moitié des sociétés inscrites à la Bourse de Toronto, en termes de capitalisation boursière (soit environ 200 sociétés), sont inscrites auprès de la SEC.

¹³ Le régime d'information multinational (RIM) de la SEC permet aux sociétés canadiennes admissibles certains allègements à l'égard de l'obligation de rapprochement avec les PCGR américains. Cependant, la SEC a proposé en 1998 d'apporter des modifications à son approche en matière de réglementation qui pourraient avoir une incidence sur le RIM.

- 27 Le rôle des PCGR américains et le fait qu'ils constituent des règles appropriées de communication de l'information financière pour certaines sociétés ouvertes canadiennes ont été reconnus par les Autorités canadiennes en valeurs mobilières dans le *Règlement 52-107 sur les principes comptables, normes de vérification et monnaies de présentation acceptables* (le Règlement 52-107). Le Règlement 52-107 (non en vigueur au Québec) permet aux émetteurs canadiens inscrits auprès de la SEC d'utiliser les PCGR américains plutôt que les PCGR canadiens en vue de se conformer aux dispositions législatives provinciales sur les valeurs mobilières concernant la communication de l'information aux investisseurs (sous réserve de certaines conditions). Des modifications touchant certaines dispositions législatives sur les sociétés par actions ont été apportées ou proposées en vue d'aboutir au même résultat, mais divers autres textes législatifs fédéraux et provinciaux contenant des exigences relatives aux états financiers n'ont pas fait l'objet de modifications similaires.
- 28 La possibilité d'opter pour les PCGR américains en vertu du Règlement 52-107 est limitée aux émetteurs canadiens inscrits auprès de la SEC. Le but avoué de cette limitation était de réduire les coûts que devaient engager les sociétés canadiennes inscrites auprès de la SEC du fait qu'elles étaient obligées de composer avec deux ensembles de PCGR. En pratique, cette limitation présente certains avantages. Au Canada, le bassin d'expertise en matière de PCGR américains se limite en gros aux comptables qui travaillent dans les quelques centaines de sociétés canadiennes inscrites auprès de la SEC et aux vérificateurs de celles-ci. Pour fonctionner avec les PCGR américains, il faut investir considérablement dans les ouvrages de référence, la formation et les systèmes comptables, et consacrer beaucoup de temps à l'application des exigences. Le «système» comptable canadien (qui englobe notamment la formation, les normes et pratiques de vérification, la gouvernance des entreprises et de la profession ainsi que la surveillance de la part des autorités de réglementation) a été conçu fondamentalement en fonction des PCGR canadiens et pourrait ne pas fonctionner aussi bien avec les PCGR

américains¹⁴. Toutes ces questions ont été prises en compte par les autorités de réglementation des valeurs mobilières lorsqu'elles ont élaboré le Règlement 52-107. Cependant, même si l'application du Règlement 52-107 pourrait fonctionner pour le nombre relativement restreint de sociétés canadiennes inscrites auprès de la SEC, on observe déjà des signes que les ressources sont insuffisantes pour composer avec les conséquences qu'aurait l'importation de normes particulières fondées sur les PCGR américains en vue d'en étendre l'application au Canada selon la stratégie actuelle d'harmonisation du Conseil, et la situation pourrait empirer.

- 29 Abstraction faite des considérations pratiques, cependant, existe-t-il des arguments de principe convaincants pour empêcher une société ouverte canadienne non inscrite auprès de la SEC d'appliquer les PCGR américains? Si les PCGR américains constituent des règles d'information acceptables pour les sociétés ouvertes et que la comparabilité entre ces sociétés est importante, il existe alors des raisons d'offrir cette possibilité à toutes les sociétés ouvertes. De plus, comme l'application des PCGR américains serait facultative, les seules sociétés non inscrites auprès de la SEC qui choisiraient cette option seraient celles qui la jugeraient plus utile pour elles, leurs investisseurs et leurs créanciers. On peut supposer que les sociétés se demanderaient au préalable si elles sont en mesure d'appliquer les PCGR américains et d'assumer les coûts que cela représente. Le Conseil est d'avis qu'une décision concernant l'acceptabilité des PCGR américains comme autre ensemble de règles d'information financière présuppose l'examen de questions d'intérêt public qui relèvent davantage des autorités compétentes (le gouvernement et les autorités de réglementation). Le Conseil soulèvera les questions en cause auprès de ces autorités et leur fournira toute aide qu'elles pourraient solliciter pour apporter les changements qu'elles jugeraient appropriés à leurs exigences actuelles. Le Conseil estime que sa stratégie peut fonctionner quelles que soient les décisions que pourraient prendre les autorités à cet égard.

¹⁴ Ainsi, aux États-Unis, l'application des PCGR américains est encadrée par des mesures de surveillance et d'exécution relativement serrées.

Adoption des IFRS au Canada

- 30 Lorsque les stratégies actuelles du Conseil ont été élaborées, au milieu des années 1990, les gens souhaitaient qu'on mette davantage l'accent sur la stratégie d'harmonisation avec les normes américaines, et bon nombre croyaient que les PCGR américains représenteraient la seule solution de rechange raisonnable aux PCGR canadiens et la voie la plus vraisemblable vers la convergence internationale. L'évolution récente de la conjoncture indique que les IFRS sont en train de devenir une solution de rechange crédible aux PCGR américains en tant qu'ensemble de normes comptables de haute qualité reconnues à l'échelle internationale¹⁵. De manière générale, les Canadiens n'ont pas une connaissance aussi détaillée des IFRS que celle qu'ils ont des PCGR américains, mais la tendance marquée à l'adoption des IFRS en Europe, en Australie, en Nouvelle-Zélande et dans d'autres pays représente à leurs yeux un très bon indice de leur crédibilité. De plus, le Conseil a collaboré étroitement à l'élaboration des normes comptables internationales tout au long de l'existence de l'IASB et de l'organisme qui l'a précédé.
- 31 Les IFRS sont devenus un référentiel comptable à peu près équivalent aux PCGR canadiens du point de vue du volume et des sujets traités. Elles s'apparentent aux normes canadiennes pour ce qui est de l'approche et du style, même si elles présentent dans certains cas, relativement peu nombreux, des positions différentes sur des questions de principe. En particulier, elles sont relativement orientées sur des principes et ne sont pas surchargées d'exemptions arbitraires, de traitements particuliers et autres règles. Les IFRS ont atteint un point où elles laissent peu de choix en ce qui a trait aux principes comptables. Elles contiennent en outre des indications raisonnablement rigoureuses pour l'application des principes.
- 32 Certains ont demandé si les IFRS avaient passé avec succès l'épreuve de la pratique et si elles s'avéraient fiables pour produire une information utile. Bien que l'IASB exerce ses activités depuis environ quatre ans, certains se sont également demandé si sa structure et

¹⁵ Le lecteur peut se reporter aux explications concernant l'évolution des IFRS dans le document de [travail de 2004](#).

ses processus étaient suffisamment éprouvés. À ces questions, nous devons répondre que, même si sa structure et ses processus semblent solides et ont permis de produire un volume considérable de nouvelles normes et de normes améliorées depuis la naissance de l'IASB, les normes n'ont pas encore été mises à l'épreuve sur une vaste échelle. L'application des IFRS par les sociétés cotées (ouvertes) de l'Union européenne et toutes les entités publiantes d'Australie à compter de 2005 constituera la véritable épreuve, et les résultats ne seront peut-être pas évidents avant 2007 ou 2008.

33 La position adoptée par la SEC à l'égard de l'information financière présentée par les centaines de sociétés ouvertes d'Europe et d'Australie qui se sont introduites sur les marchés financiers américains constituera un indicateur important du succès des IFRS. Au départ, toutes ces sociétés demeureront soumises à la même exigence que les sociétés canadiennes inscrites auprès de la SEC et seront donc tenues de faire un rapprochement de leurs états financiers établis selon les IFRS avec les PCGR américains. La SEC a fait part de son intention d'évaluer de façon rigoureuse la qualité des états financiers établis selon les IFRS et publiés en 2005-2006 en Europe et ailleurs. Elle a indiqué qu'elle prévoyait remettre en question la nécessité d'opérer un rapprochement dans le cas des états financiers établis selon les IFRS une fois qu'elle aura évalué leur qualité (mais elle n'a pas manifesté d'intention semblable dans le cas des états financiers établis selon les PCGR canadiens ou tout autre ensemble de normes). Les permanents de la SEC ont donné à entendre que cette remise en question pourrait avoir lieu dans la période de 2008 à 2010.

34 Le Conseil, l'IASB et le FASB, ainsi que d'autres normalisateurs nationaux, sont déjà engagés dans une démarche visant à réaliser la convergence mondiale en travaillant en collaboration dans le cadre de tous les projets de normalisation importants. Les divers conseils ont convenu de faire concorder leurs programmes de travail, de collaborer en partageant les ressources et en discutant des mêmes questions en parallèle, et ils cherchent à trouver des solutions communes pour toutes les questions importantes. Les relations de travail qui ont commencé avec la naissance de l'IASB se sont renforcées au fil du temps. En particulier, le FASB a décidé d'entretenir une relation de travail très étroite avec l'IASB. Les avantages de cette démarche deviennent évidents à la lumière

des travaux menés conjointement dans des dossiers tels que la constatation des produits, les regroupements d'entreprises, l'information sur la performance financière, diverses questions relatives aux instruments financiers ainsi que l'amélioration du cadre conceptuel. De plus, l'IASB et le FASB ont éliminé certaines des différences entre leurs normes dans le cadre d'un projet de convergence à court terme. Le Conseil a l'intention de modifier ses normes au besoin afin d'éliminer les différences par rapport aux normes convergentes découlant du projet de l'IASB et du FASB.

- 35 Pour autant que la démarche de convergence se poursuivra avec succès dans la voie actuelle, les différences entre les divers ensembles de normes disparaîtront progressivement à mesure que les questions seront traitées et que des normes communes seront établies. On aboutira aux mêmes résultats à l'égard de ces questions, peu importe que le Canada conserve ses propres PCGR pour les sociétés ouvertes, qu'il adopte les PCGR américains ou qu'il opte pour les IFRS. Les différences qui subsisteront découleront des questions qui n'auront pas été traitées depuis le début des accords de partenariat en normalisation et qui auront été héritées du passé (les «différences historiques»).
- 36 Il est probable que les différences importantes entre les PCGR américains et les autres ensembles de normes subsisteront un certain temps, pendant que le FASB s'occupera des nombreuses différences historiques¹⁶. Il y a beaucoup moins de différences historiques entre les PCGR canadiens et les IFRS qu'il en existe actuellement entre les PCGR canadiens et les PCGR américains. En prévision de leur adoption par l'Union européenne, les IFRS ont fait l'objet d'une révision considérable depuis 2001, fondée en partie sur une évaluation exhaustive effectuée vers la fin des années 1990 par l'Organisation internationale des commissions de valeurs. De plus, le Conseil a pris ces dernières années des mesures pour réduire au minimum les différences entre les IFRS et les PCGR canadiens, même en travaillant à l'harmonisation avec les PCGR américains.

¹⁶ Comme il est indiqué plus haut, les PCGR américains sont consignés dans une multitude de textes que le FASB tente de codifier dans une source unique; on s'attend à ce que la réalisation de ce projet puisse prendre jusqu'à cinq ans.

La quantité considérable de différences historiques dont il faudrait s'occuper au fil du temps si les PCGR américains étaient retenus constitue un facteur important dont le Canada doit tenir compte dans sa décision d'opter pour les PCGR américains ou les IFRS. L'adoption des PCGR américains constituerait une voie plus ardue et indirecte pour atteindre l'objectif ultime de la convergence mondiale que l'adoption directe des IFRS.

- 37 Le Canada a eu une contribution et une influence considérables dans l'élaboration des normes comptables internationales, mais son influence est sans doute appelée à diminuer s'il ne manifeste pas l'intention d'aligner les PCGR canadiens sur les IFRS. Les pays qui ont adopté les IFRS ont fait des pressions pour avoir plus de poids dans l'élaboration des nouvelles normes, au détriment des autres pays. Les États-Unis jouent certes un rôle d'une importance incontestable dans l'établissement des normes internationales, ce qui n'est pas le cas du Canada, que l'on considère parfois comme un prolongement des États-Unis. Le Canada compte parmi les rares économies développées, outre les États-Unis, qui n'ont pas encore adopté un plan en bonne et due forme de convergence avec les IFRS¹⁷.
- 38 Le Conseil prévoit continuer de travailler de concert avec l'IASB et le FASB pour les encourager à maintenir leur formule de collaboration étroite actuelle et à poursuivre leur objectif de convergence mondiale. Le Conseil entend continuer de jouer un rôle influent en matière de normalisation internationale, ce qui dépendra largement de la qualité des idées qu'il apportera et des efforts qu'il investira dans le processus¹⁸.
- 39 Bien que la majorité des répondants à l'appel à commentaires de 2004 qui étaient d'avis que l'on devrait renoncer à conserver des PCGR canadiens distincts aient indiqué qu'ils préféreraient les IFRS aux PCGR américains, il est évident que, de façon générale, les Canadiens connaissent beaucoup moins bien les IFRS que les PCGR américains. Le

¹⁷ En octobre 2004, le Japon a annoncé son intention de participer à un projet de convergence avec l'IASB; il s'agit de la plus récente annonce en ce sens de la part d'une des principales économies mondiales.

¹⁸ La participation du Conseil à la normalisation internationale est décrite dans le [document de travail de 2004](#) et sur le [site Web du Conseil](http://www.cnccanada.org) (www.cnccanada.org).

Conseil est bien conscient que les Canadiens auront besoin de plus d'informations au sujet des IFRS pour être en mesure de fournir des commentaires éclairés sur la stratégie proposée dans le cas des sociétés ouvertes. Un résumé préparé par les permanents et publié en parallèle avec le présent appel à commentaires fournit une comparaison d'ordre général des PCGR canadiens et des IFRS afin de montrer l'étendue des différences susceptibles d'avoir une incidence significative sur la pratique canadienne actuelle. Une comparaison technique plus exhaustive sera également publiée à l'intention de ceux qui seraient intéressés à connaître plus en détail les différences.

L'information différentielle et les sociétés ouvertes

- 40 L'appel à commentaires de 2004 soulevait la question de l'élargissement de l'information différentielle aux petites sociétés ouvertes. Selon cette formule, certaines sociétés ouvertes auraient la possibilité d'adopter des traitements comptables moins lourds et de se conformer à des obligations d'information réduites. Les répondants ont clairement fait valoir leur opposition à cette idée, au motif que toutes les sociétés ouvertes devraient être soumises à une norme similaire de reddition de comptes. À la connaissance du Conseil, il n'existe aucun marché financier important qui permet à des sociétés ouvertes d'appliquer des traitements différentiels.

Pour aller de l'avant

- 41 Compte tenu de tout ce qui précède, le Conseil a conclu qu'il n'est plus dans l'intérêt des sociétés ouvertes, des utilisateurs de leurs états financiers ou des autres parties prenantes que l'on maintienne des PCGR canadiens distincts pour les sociétés ouvertes au-delà d'une période de transition limitée. Selon les stratégies actuelles, les PCGR canadiens convergeraient de toute façon de plus en plus avec les PCGR américains et les IFRS, mais le processus s'étirerait sur une longue période. Le temps est venu d'envisager concrètement la fin des PCGR canadiens en tant qu'ensemble distinct de règles d'information financière pour les sociétés ouvertes, et de planifier une transition sans heurts.

42 Le Conseil reconnaît que certaines sociétés ouvertes ont besoin, pour des raisons pratiques, d'adopter les PCGR américains, et il admet que ceux-ci constituent un autre ensemble de règles d'information acceptable pour les sociétés ouvertes.

43 Pour réaliser le passage aux IFRS, le Conseil propose la démarche suivante :

- a) Le Conseil demeurera fidèle à sa politique actuelle de collaboration avec l'IASB et d'autres normalisateurs dans le cadre du partenariat international de normalisation, conformément aux engagements qu'il a pris envers ces organismes. Il participera à l'élaboration de nouvelles normes de haute qualité sur des sujets figurant au programme mondial commun de normalisation, et les adoptera par la suite en tant que normes canadiennes.
- b) Le Conseil réduira graduellement ses activités en ce qui concerne les quelques projets «strictement canadiens» restants et les projets d'harmonisation avec les PCGR américains qui ne figurent pas également au programme mondial. Il continuera à élaborer les indications nécessaires pour l'application adéquate des normes fondées sur les IFRS dans le contexte canadien.
- c) Le Conseil concentrera ses efforts sur un programme de modification des PCGR canadiens actuels afin d'éliminer les différences significatives par rapport aux IFRS dans le cas des sujets qui ne figurent pas au programme de travail mondial. Les normes canadiennes existantes pour lesquelles il n'existe pas d'IFRS correspondantes seront conservées, et modifiées au besoin pour assurer la cohérence.
- d) À la date du changement (dont il est question plus loin), le Conseil remplacera les normes canadiennes par les IFRS correspondantes, éliminant de ce fait les différences restantes. On s'attend à ce que celles-ci soient relativement mineures à la date du changement.

Les détails du programme de travail nécessaire pour mener à bien cette démarche seront déterminés après l'adoption du plan stratégique, et par la suite publiés pour en informer toutes les parties concernées. On indiquera notamment l'ordre dans lequel les différents sujets seront traités ainsi que le calendrier de travail prévu par le Conseil.

- 44 Le Conseil a mûrement réfléchi aux délais raisonnables pour réaliser la transition décrite au paragraphe 43. Il est d'avis qu'elle devrait commencer dès que l'adoption de la nouvelle stratégie aura été décidée, et qu'elle ne devrait pas être inutilement longue. En revanche, la mise en place, selon la procédure officielle normale, des modifications à apporter aux PCGR canadiens actuels pour qu'ils convergent avec les IFRS nécessitera un certain temps, et les sociétés auront besoin de temps pour mettre ces modifications en œuvre. Le Conseil estime qu'une période transitoire de cinq ans est raisonnable, mais il réévaluera en cours de route à quel moment le passage définitif aux IFRS devrait se faire.
- 45 Une question connexe de mise en œuvre se pose, soit celle de savoir si les modifications visant la convergence avec les IFRS mentionnées à l'alinéa 43 c) devraient prendre effet en bloc à la date du changement ou si elles devraient être introduites graduellement au cours de la période de transition, à mesure qu'elles sont intégrées dans le Manuel. Les points de vue peuvent différer sur cette question. Au vu de son expérience, le Conseil note que certaines sociétés préfèrent ne pas apporter des modifications comptables chaque année, parce que les utilisateurs de leurs états financiers ont de la difficulté à s'adapter à une succession de changements, et aussi parce que cela complique la tâche des préparateurs et des vérificateurs. Ces sociétés préféreraient peut-être établir un plan leur permettant, ainsi qu'aux utilisateurs de leurs états financiers, de se préparer à un changement en bloc après avoir été prévenus suffisamment à l'avance. D'autres sociétés préféreraient peut-être par contre introduire les modifications à divers moments au cours de la période de transition afin de permettre aux utilisateurs et aux préparateurs de s'y adapter progressivement. Du point de vue des utilisateurs d'états financiers, l'application de normes différentes par diverses entreprises au cours du même exercice rend les comparaisons plus difficiles. En outre, il se peut que, dans certaines circonstances, les dispositions transitoires particulières énoncées dans l'IFRS 1, *Première adoption des Normes internationales d'information financière*, ne puissent s'appliquer à la formule d'introduction graduelle.
- 46 Le Conseil pourrait imposer l'une des deux formules de transition, mais il pourrait aussi envisager la possibilité de laisser le choix aux sociétés afin de tenir compte du vaste éventail de situations qui peuvent survenir en pratique. Le choix pourrait porter sur des

normes prises individuellement ou sur des groupes de normes. Si la formule du libre choix était retenue, certains changements qui seront apportés aux PCGR canadiens existants pour les rendre conformes aux IFRS entreraient en vigueur pour les exercices ouverts à compter de la date du changement, mais l'application anticipée serait permise. ***Le Conseil souhaite recevoir des commentaires portant précisément sur la question de la formule de transition à adopter.***

- 47 À la lumière de l'information fournie dans une analyse distincte des différences entre les PCGR canadiens et les IFRS préparée par les permanents, les lecteurs seront en mesure de déterminer de façon générale la nature des modifications comptables découlant de la stratégie de convergence avec les IFRS. Cependant, le Conseil évaluera en détail les changements à apporter et le moment où ils seront introduits seulement lorsque la stratégie proposée aura été adoptée. Le programme de travail découlant de cette évaluation sera élaboré aussitôt que possible après l'adoption de la stratégie.
- 48 Le Conseil a envisagé la possibilité que l'application initiale des IFRS dans les pays de l'Union européenne et en Australie en 2005 mette en lumière certaines difficultés, ou encore des réserves de la part des utilisateurs des états financiers. L'expérience qui sera acquise dans ces pays pourrait en outre apporter des renseignements utiles sur la façon d'effectuer la transition. Par conséquent, le programme de transition du Conseil prévoira un contrôle important entre 24 et 30 mois environ après son lancement. Le Conseil évaluera alors sa progression dans la mise en œuvre du plan ainsi que la conjoncture générale dans le monde de l'information financière, au Canada et à l'échelle internationale. Le Conseil se livrera à cette évaluation sous la supervision du CSNC et en consultation avec celui-ci. La remise en question que la SEC se propose de faire de l'obligation d'opérer un rapprochement avec les PCGR américains devrait fournir un indicateur utile de l'acceptabilité globale des IFRS et constituer pour le Conseil un facteur important à prendre en compte dans sa décision définitive au sujet du projet d'adoption des IFRS. Une fois l'évaluation terminée, le Conseil décidera s'il doit mener à terme le plan tel qu'il aura été formulé à l'origine, ou s'il faudra le modifier de quelque façon à la lumière de l'expérience (par exemple, en modifiant la date du changement).

- 49 Le Conseil publiera pour commentaires les projets visant l'adoption ou la modification des différentes normes dans le cadre du programme de transition, mais il ne sollicitera pas nécessairement les points de vue du public aux fins de son évaluation de contrôle et ne publiera pas nécessairement pour commentaires les modifications susceptibles d'être apportées au plan par suite de cette évaluation. *Les lecteurs qui désirent se prononcer sur la stratégie proposée par le Conseil à l'égard des sociétés ouvertes devraient le faire dans le cadre du présent appel à commentaires plutôt que d'attendre l'évaluation de contrôle.*
- 50 Après la date du changement, le Conseil continuera d'importer à la pièce les nouvelles IFRS et les IFRS modifiées à mesure qu'elles seront publiées et de les intégrer au Manuel, en respectant la procédure officielle. Il sera nécessaire de procéder ainsi pour que les IFRS soient applicables au Canada, du moins jusqu'au jour où toutes les dispositions légales et réglementaires qui s'appliquent à la communication de l'information financière auront été modifiées de manière à faire directement référence aux IFRS. Le mandat du Conseil lui confère le pouvoir d'établir les normes au Canada, mais la stratégie qu'il propose signifie implicitement qu'il s'engage à cesser de prendre les décisions finales à l'égard du contenu technique ainsi que du calendrier de mise en œuvre des différentes normes, sauf dans des situations des plus exceptionnelles. Le Conseil accepte cela comme la conséquence inévitable du fait d'assumer le rôle d'un normalisateur national dans le contexte d'un marché mondial. Il continuera cependant de prendre une part très active à l'élaboration des IFRS, et de prendre des mesures pour que les utilisateurs, préparateurs et vérificateurs des états financiers des sociétés ouvertes canadiennes participent davantage à ce processus¹⁹.
- 51 Le Conseil collaborera avec les législateurs, les autorités de réglementation et d'autres intervenants en vue de la modification de leurs exigences actuelles en matière

¹⁹ Le Conseil note que, même si à l'heure actuelle l'IASB compte un membre canadien, la représentation du Canada n'y est pas garantie. Toutefois, la participation active du Canada à l'élaboration des IFRS pourrait augmenter les chances qu'il conserve un représentant à l'IASB, ainsi que la possibilité que les situations propres au contexte canadien soient prises en compte et que les points de vue canadiens soient entendus.

d'information financière, lorsque ces autorités décideront le cas échéant d'apporter des changements cadrant avec l'orientation stratégique du Conseil.

Sociétés fermées

52 La stratégie du Conseil à l'égard des sociétés fermées est la suivante :

- a) Le Conseil examinera en détail les besoins des utilisateurs des états financiers de ces sociétés et déterminera ensuite le modèle d'information financière qui convient le mieux à ces besoins. Pour ce faire, il faudra effectuer des recherches afin d'identifier plus clairement qui sont les utilisateurs de ces états financiers, de définir leurs besoins d'information et de déterminer le ou les modèles d'information les plus aptes à satisfaire ces besoins. Le Conseil n'a pas d'idée préconçue quant au résultat de cette démarche, mais il note qu'elle pourrait notamment aboutir à un ensemble de normes pas très différentes des normes actuelles ou à un ensemble de normes sensiblement différentes des normes actuelles.
- b) Les recherches proposées pourraient être conditionnelles à l'obtention de ressources supplémentaires, et elles prendront un certain temps; au cours de cette période, le modèle actuel d'information différentielle sera conservé. Les traitements différentiels actuellement permis continueront de l'être, et tout nouveau traitement différentiel sera établi selon la procédure actuelle, après consultation du Comité consultatif sur l'information différentielle, qui relève du Conseil.
- c) Le Conseil précisera que les exigences des PCGR s'appliquent seulement aux entités dont l'information financière est utilisée par des tiers importants et qui doivent appliquer des règles communes en matière d'information financière. Le Conseil prendra des mesures pour limiter le champ d'application de ses normes à ces entités, exemptant de ce fait un certain nombre de petites sociétés fermées qui n'ont pas besoin d'états financiers établis selon les PCGR.

- 53 Dans la section précédente du projet de plan, le terme «société ouverte» a été utilisé dans un sens général et quelque peu élastique; les termes «société fermée» et «petite entreprise» sont utilisés de la même façon dans la présente section. Le Conseil note que certaines sociétés fermées sont en fait assez grandes et complexes, et que les petites entreprises (quelle que soit l'interprétation donnée au mot «petites») ne sont pas toutes des sociétés fermées. La présente section du projet de plan porte sur toutes les entités à but lucratif sans obligation publique de rendre des comptes, essentiellement selon le sens défini au chapitre 1300 du Manuel, INFORMATION DIFFÉRENTIELLE.
- 54 L'appel à commentaires de 2004 soulevait des questions au sujet de l'information différentielle. Le terme «information différentielle» était employé en partie au sens large pour signifier toute formule prévoyant des normes différentes d'information financière pour différents types d'entités. Il était également utilisé plus spécifiquement au sens du modèle actuel d'information différentielle à l'intention des entreprises sans obligation publique de rendre des comptes prévu au chapitre 1300. En réponse à ces questions, le Conseil a reçu un nombre considérable de commentaires, la plupart concernant l'information financière des petites entreprises, et dans bien des cas ces commentaires étaient exprimés avec beaucoup de conviction. Alors que certains intervenants étaient d'avis que le modèle actuel d'information différentielle du chapitre 1300 fonctionne de façon satisfaisante ou, à tout le moins, qu'il le pourrait si des traitements différentiels étaient prévus dans certains autres cas, la majorité des intervenants considéraient que le modèle ne fonctionne pas et qu'il doit être remplacé.
- 55 Le Conseil a relevé plusieurs aspects des commentaires qui ont des incidences sur la stratégie proposée à l'égard des sociétés fermées, à savoir :
- a) La plupart de ces commentaires provenaient d'experts-comptables qui fournissent des services de comptabilité aux petites entreprises, plutôt que des utilisateurs des états financiers de ces entreprises ou de leur propriétaire exploitant. Les commentaires étaient centrés sur les préoccupations concernant la «surnormalisation», qui va bien au-delà des normes comptables. Les praticiens de la comptabilité sont confrontés à une augmentation considérable des diverses exigences auxquelles ils doivent se conformer, y compris les normes

d'indépendance, les normes de vérification et diverses exigences qui s'appliquent lorsqu'ils servent des clients qui sont des sociétés ouvertes (le cas échéant). Leurs commentaires portaient également sur le compromis entre les coûts et les avantages dans le cadre de l'application des exigences des PCGR aux sociétés fermées. Pour ces praticiens, bon nombre d'obligations d'information et de traitements comptables imposés par les PCGR présentent fort peu d'avantages pour les utilisateurs des états financiers, et ce sont ces praticiens et leurs clients qui doivent en assumer les coûts.

- b) Le Conseil a reçu des commentaires de prêteurs du secteur bancaire, qui sont souvent les principaux utilisateurs externes des états financiers des sociétés fermées et parfois les seuls. Sur certains aspects importants, ces commentaires ne concordaient pas avec ceux des praticiens de la comptabilité. Les banques veulent des états financiers fiables, ce qui signifie en général pour elles des états financiers vérifiés établis conformément à des règles comptables fiables prédéfinies. Il arrive qu'elles acceptent des états financiers moins fiables (non vérifiés et/ou non conformes aux PCGR), mais il se peut qu'il y ait un compromis entre la qualité de l'information qu'elles obtiennent et le coût du crédit qu'elles accordent, selon la garantie donnée et les autres conditions dont le prêt est assorti.
- c) Le Conseil a été informé de l'existence de différences significatives entre les contextes canadien et américain qui ont une incidence sur l'information financière des sociétés fermées. Aux États-Unis, il n'existe pas de loi d'application générale obligeant les sociétés fermées à se conformer aux PCGR. Beaucoup de sociétés non ouvertes américaines n'établissent pas d'états financiers selon les PCGR. En général, les prêteurs américains s'appuient moins sur les états financiers de leurs clients parce qu'ils font davantage de prêts garantis par des actifs et, par conséquent, sont plus disposés à accepter des états financiers non conformes aux PCGR (ou même à se passer d'états financiers).
- d) L'idée avancée par quelques personnes de laisser le marché décider des méthodes comptables acceptables ou de laisser les sociétés et les bailleurs de fonds négocier entre eux les méthodes comptables a reçu fort peu d'appuis. Cette formule a été

jugée irréaliste parce qu'elle n'est pas efficiente et qu'elle peut pénaliser les utilisateurs des états financiers.

- e) Des intervenants ont recommandé d'apporter des changements fondamentaux à la façon d'aborder l'établissement des normes comptables applicables aux sociétés fermées, et certains ont recommandé que le Conseil effectue des recherches supplémentaires qui pourraient servir de base pour trouver de nouvelles approches.

56 Le modèle actuel d'information différentielle du chapitre 1300 repose sur les hypothèses suivantes :

- a) les propriétaires d'une société fermée et ses principaux créanciers (en général des banques) sont souvent les seuls utilisateurs de ses états financiers;
- b) les propriétaires exploitants n'ont pas besoin de normes pour établir les états financiers parce qu'ils peuvent élaborer l'information financière qu'ils désirent, quelle qu'elle soit;
- c) les prêteurs sont en mesure d'exiger des états financiers fondés sur les PCGR comme condition pour consentir un prêt s'ils souhaitent obtenir une information financière de cette qualité, mais ils n'en ont pas nécessairement tous besoin et certains peuvent spécifier d'autres informations qu'ils veulent obtenir;
- d) de même, des tiers envers lesquels une entreprise a des obligations importantes, y compris les autorités fiscales ou des organismes publics, sont en mesure d'exiger de l'entreprise qu'elle fournisse l'information financière dont ils ont besoin;
- e) les seuls utilisateurs qui peuvent avoir besoin d'états financiers fondés sur les PCGR sont les propriétaires qui ne participent pas à la gestion de l'entreprise, du fait qu'ils n'ont pas le pouvoir d'obtenir de l'information financière autrement qu'en vertu des droits que la loi leur confère d'obtenir les états financiers, ni de moyen concret de préciser l'information qu'ils veulent obtenir;
- f) un menu «à la carte» de traitements comptables parmi lesquels les entités pourraient choisir correspond davantage à leurs besoins que la possibilité de choisir en bloc un autre ensemble de normes;

- g) les entreprises admissibles aux fins de l'information différentielle devraient être autorisées à appliquer les mêmes traitements comptables que le normalisateur impose aux entreprises non admissibles.

57 Certaines de ces hypothèses ont été remises en question dans les réponses à l'appel à commentaires de 2004. Par exemple :

- a) Des prêteurs estiment qu'ils ne peuvent pas toujours exiger des états financiers fondés sur les PCGR comme condition préalable à un prêt, mais le Conseil note qu'il s'agit d'une décision commerciale et, selon toute vraisemblance, d'un facteur parmi bien d'autres qui entrent en ligne de compte dans la négociation d'un contrat de prêt.
- b) Lorsque tous les propriétaires d'une entreprise conviennent qu'ils n'ont pas besoin d'états financiers établis conformément aux PCGR actuels, y compris même des états financiers établis en appliquant des traitements différentiels, et qu'aucun tiers n'exige de tels états, ni les dispositions législatives ni les normes comptables ne leur permettent actuellement d'adopter d'autres règles comptables.
- c) L'existence d'un menu «à la carte» de traitements comptables nuit à la comparabilité et peut être source de confusion pour les utilisateurs d'états financiers. Ces utilisateurs doivent en effet déterminer dans le cas de chaque entité quels ont été les choix retenus et en quoi l'ensemble de traitements adoptés influe sur la comparabilité avec d'autres entités. L'augmentation du nombre de traitements possibles entraîne une croissance exponentielle du nombre de combinaisons possibles de méthodes comptables. Le Conseil note que la formule «à la carte» a été adoptée par certains normalisateurs, mais rejetée par d'autres.

Les PCGR ne conviennent pas à toutes les entités

58 Le Conseil est d'avis que l'une des principales questions à résoudre est celle de déterminer si les PCGR devraient être modifiés pour mieux satisfaire les besoins d'information financière assez divergents de toutes les entreprises, ou s'ils devraient se limiter à répondre aux besoins des entreprises qui ont des parties prenantes externes importantes. Le paragraphe .01 du chapitre 1000 du Manuel, FONDAMENTS CONCEPTUELS DES ÉTATS FINANCIERS, précise ce qui suit (nous avons ajouté le soulignement) :

Le présent chapitre a pour objet de définir les concepts sur lesquels reposent la formulation et l'application des principes comptables suivis par les entités dans la préparation de leurs états financiers à vocation générale [...]. Ces états financiers sont destinés à satisfaire les besoins d'information communs des utilisateurs externes de l'information financière relative à une entité²⁰.

Se fondant sur cet énoncé et sur d'autres contenus dans les paragraphes 1000.01 à .15, le Conseil déduit qu'il n'est pas nécessaire d'avoir un ensemble de normes comptables tel que les PCGR qui s'appliquerait à toutes les entités, et qu'un tel ensemble n'est nécessaire que pour les entités dont l'information financière est utilisée par des tiers importants et pour lesquelles l'application de règles communes d'information financière s'impose. Par définition, des règles d'information standardisées ne peuvent être adaptées aux besoins spécifiques des diverses entités ou de catégories particulières d'utilisateurs.

59 Le Conseil est bien au courant du fait que de nombreuses sociétés fermées demandent couramment à leurs experts-comptables d'établir des états financiers non conformes aux PCGR pour répondre aux besoins de leurs propriétaires. Cependant, les experts-comptables soulignent que, en pareil cas, les normes actuelles de vérification et d'examen les forcent à se limiter à effectuer une mission de compilation pour leur client afin de ne pas avoir à délivrer de rapport avec réserve sur ces états financiers non conformes aux PCGR²¹. Les experts-comptables sont réticents à offrir un service de «moins valeur», et certains ont mentionné que le niveau minimal d'assurance qu'ils fournissent ne rend pas vraiment service aux utilisateurs des états financiers de leurs clients.

²⁰ Le cadre conceptuel de l'IASB et celui du FASB précisent que les normes publiées par ces deux organismes sont essentiellement orientées dans le même sens.

²¹ Les normes de vérification et de certification actuelles exigent que l'expert-comptable formule une réserve dans son rapport sur des états financiers non conformes aux PCGR, dans laquelle il indique que ces états ne sont pas conformes aux PCGR et, dans le cas d'une vérification, il lui faut aussi quantifier l'effet des dérogations aux PCGR lorsque cela est raisonnablement possible. Certains experts-comptables considèrent qu'une telle réserve a une connotation négative dans l'esprit des utilisateurs des états financiers ou est source de confusion pour eux. La quantification de l'effet des dérogations aux PCGR oblige le vérificateur à effectuer tout le travail nécessaire à l'application des PCGR.

- 60 Le Conseil a pour mandat de rehausser la qualité de l'information financière présentée au Canada et, pour réaliser ce mandat, de préciser ce que sont les PCGR canadiens. Le Conseil croit qu'il a le pouvoir de limiter le champ d'application de ses propres normes, et il se propose d'inclure dans la Préface du Manuel un énoncé précisant que ces normes ne s'appliquent pas aux états financiers autres que les états financiers à vocation générale établis pour la communication de l'information financière aux utilisateurs externes, comme il est expliqué au chapitre 1000. Les sociétés fermées qui n'établissent pas de tels états financiers auront la possibilité d'appliquer les PCGR sur une base facultative, mais elles devront s'en tenir aux traitements comptables prescrits pour les autres catégories d'entreprises à but lucratif.
- 61 Avant de déterminer quelles entités n'ont pas besoin de communiquer une information financière établie selon les PCGR, il faudra approfondir la réflexion et énoncer clairement le champ d'application des normes reflétant les PCGR. Cependant, dans la logique des explications qui précèdent, il s'agit de façon générale des entités qui n'ont pas de parties prenantes externes importantes et peut-être aussi des entreprises dont les parties prenantes externes ont indiqué expressément qu'elles n'avaient pas besoin d'états financiers établis selon les PCGR. Les actionnaires qui ne sont pas également gestionnaires de l'entreprise et les créanciers sont inclus dans la définition des parties prenantes externes donnée par le Conseil. Les organismes publics et les autorités de réglementation qui ont le pouvoir d'exiger de certaines entités qu'elles leur fournissent des états financiers établis selon des règles particulières (par opposition à ceux qui ont le pouvoir d'exiger des entités qu'elles fournissent des états financiers aux utilisateurs externes) en sont exclus.
- 62 Le Conseil communiquera avec les autorités publiques compétentes, le Conseil des normes de vérification et de certification et les organismes comptables professionnels pour qu'ils puissent examiner et réviser au besoin les exigences actuelles en matière de vérification et de certification contenues dans les dispositions législatives, les normes et les règles de déontologie, à la lumière de la nouvelle stratégie du Conseil. Le Conseil propose que toute exemption à l'égard des exigences actuelles soit accordée aux entités

sur une base qui cadre avec l'exemption relative aux exigences concernant l'établissement d'états financiers conformes aux PCGR.

- 63 Cette démarche obligera le Conseil à prendre certaines mesures, à savoir :
- a) le Conseil devra examiner l'étendue de ses pouvoirs et de ses responsabilités, tout d'abord avec le CSNC, mais peut-être aussi à la lumière d'un avis juridique;
 - b) le Conseil devra communiquer avec les organismes publics et les organismes de réglementation compétents avant d'aller de l'avant, pour s'assurer qu'ils sont au courant de sa démarche et pouvoir prendre leurs points de vue en compte;
 - c) de même, le Conseil devra communiquer avec le Conseil des normes de vérification et de certification et les organismes professionnels concernés pour leur permettre de réévaluer et, si nécessaire, d'adapter leurs exigences pour qu'elles cadrent avec sa démarche;
 - d) le Conseil devra prévoir un délai suffisant pour permettre aux parties concernées de s'adapter à la limitation proposée quant au champ d'application des normes reflétant les PCGR avant qu'elle ne prenne effet;
 - e) le Conseil aidera d'autres intervenants à fournir, le cas échéant, des indications aux entités exemptées de l'application des normes reflétant les PCGR.
- 64 De manière générale, les autres pays où un nombre considérable de petites entités ne sont pas tenues d'appliquer les PCGR n'ont guère élaboré de normes ou d'indications à leur intention. Toute tentative d'élaborer un ensemble limité d'exigences à l'extérieur du cadre des PCGR mais reposant sur les mêmes fondements conceptuels pourrait bien aboutir à un résultat pas très différent des PCGR. Les textes ne faisant pas autorité de ce type sont vraisemblablement conçus pour aider les préparateurs d'états financiers à déterminer les méthodes et pratiques comptables susceptibles d'être les mieux adaptées à leur situation particulière. Le Conseil est d'avis qu'il n'est pas l'organisme le mieux placé pour élaborer et publier de tels textes ne faisant pas autorité, en partie parce qu'il ne dispose pas des ressources et de l'expertise nécessaires pour assumer cette tâche. Cependant, le Conseil collaborera à la mise en place d'un mécanisme pour l'élaboration de documents de ce type.

65 L'application intégrale de la formule décrite ci-dessus pourrait nécessiter que d'autres organismes prennent des mesures et, par conséquent, n'est pas entièrement du ressort du Conseil. Elle pourrait d'ailleurs facilement prendre plusieurs années. Néanmoins, le Conseil a l'intention de commencer à prendre les mesures qui sont de son ressort dès que la stratégie aura été finalisée et adoptée. Il prévoit que ces mesures pourraient être menées à bien dans un délai d'environ un an à compter de leur mise en route, mais la formule n'entrerait pas en vigueur avant au moins une autre année et vraisemblablement davantage, puisqu'il faudrait attendre que d'autres intervenants agissent.

Information différentielle dans le cadre des PCGR

66 La section précédente du présent appel à commentaires traite d'une partie seulement du secteur des sociétés fermées. Bon nombre de sociétés fermées seront tenues de continuer à appliquer les PCGR en vertu de la formule proposée dans cette section parce qu'elles ont des parties prenantes externes importantes qui exigent (ou qui, selon la loi, sont réputées exiger) des états financiers à vocation générale. Que peut faire le Conseil à l'égard des préoccupations exprimées au sujet des PCGR canadiens actuels qui touchent ces entreprises?

67 L'élaboration du modèle actuel d'information différentielle prévu au chapitre 1300 du Manuel, qui était conçu pour donner suite aux préoccupations des sociétés fermées, a nécessité beaucoup de travail. Parmi tous les modèles semblables adoptés de par le monde²², c'est celui qui va le plus loin pour ce qui est d'offrir des traitements différentiels aux sociétés fermées dans le cadre des PCGR (ou leur équivalent). Si, comme certains le suggèrent, on allait encore plus loin, cela équivaldrait à s'aventurer en territoire inconnu.

²² Seuls quelques pays ont adopté un régime d'information différentielle dans le cadre des PCGR (notamment le Royaume-Uni et la Nouvelle-Zélande). L'IASB envisage d'élaborer un tel régime à l'intention des entreprises sans obligation publique de rendre des comptes. Aux États-Unis, on permet une forme d'information différentielle à l'extérieur du cadre des PCGR, selon des règles désignées par l'expression «*other comprehensive bases of accounting*».

- 68 Le Conseil reconnaît que le modèle actuel d'information différentielle prévu au chapitre 1300 doit être réexaminé. En même temps, toutefois, aucune des recommandations en faveur d'une approche différente (y compris le modèle PCGR fondamentaux plus PCGR étoffés) formulées par les répondants à l'appel à commentaires de 2004 ne semble applicable²³. Certains de ceux qui ont répondu à cet appel à commentaires ont exhorté le Conseil à mener des recherches afin de mieux comprendre qui sont les utilisateurs des états financiers des sociétés fermées, de quelles informations ils ont besoin et quelles sont les informations qui permettent de respecter l'équilibre avantages-coûts évoqué dans le cadre conceptuel.
- 69 Le Conseil est d'avis qu'il a besoin de plus d'information avant d'opter pour une nouvelle approche en matière d'information différentielle, tout en étant conscient qu'une stratégie fondée sur la nécessité de procéder à d'autres recherches et d'autres études pourrait mener à l'immobilisme. Les recherches devront être axées sur l'obtention d'informations concrètes permettant d'étayer une évaluation concluante des besoins des utilisateurs et du compromis entre les coûts et les avantages; elles ne peuvent pas se limiter à un simple sondage d'opinions ou une enquête sur les pratiques actuelles. Le Conseil est déterminé à prendre des décisions fondées sur les recherches dans un délai raisonnable, mais il ne peut prendre d'engagement en ce qui concerne les résultats de sa démarche.
- 70 Parmi les recherches qu'il prévoit effectuer, le Conseil entend examiner les résultats de tous les travaux effectués à ce jour au sujet de la communication d'informations différentielles par les sociétés fermées dans le cadre des PCGR, au Canada et à l'échelle internationale. Le Conseil prévoit examiner notamment les éléments suivants :
- a) l'information recueillie par le groupe d'étude de l'ICCA qui a produit le rapport de recherche *L'information financière des PME*, publié en 1999;
 - b) les études effectuées au sujet de l'application du chapitre 1300;
 - c) les réponses à l'appel à commentaires de 2004 qui apportent des informations particulières sur des sujets de préoccupation pour le secteur des sociétés fermées;

²³ Voir l'analyse au paragraphe 11.

- d) l'information diffusée par l'American Institute of Certified Public Accountants concernant son projet sur l'information financière des sociétés fermées;
- e) les travaux du comité consultatif sur les PME du FASB;
- f) l'évolution du projet de l'IASB concernant des normes comptables à l'intention des entités sans obligation publique de rendre des comptes;
- g) l'évolution des modèles d'information différentielle du Royaume-Uni et de la Nouvelle-Zélande, qui se produit dans le contexte de l'adoption des IFRS dans ces deux pays.

Le Conseil continuera en outre de consulter le Comité consultatif sur l'information différentielle, qui est chargé de l'aider à appliquer le modèle actuel du chapitre 1300.

71 À moyen terme, la stratégie du Conseil à l'endroit des sociétés ouvertes entraînera une modification des PCGR canadiens. Lorsque le passage aux IFRS aura lieu, les sociétés fermées pourraient avoir le choix d'adopter les normes de l'IASB à l'intention des entités sans obligation publique de rendre des comptes, pour autant que ces normes aient été finalisées. Toutefois, il se pourrait que le projet de l'IASB concernant ces entités n'aboutisse pas à un ensemble de normes que les sociétés fermées canadiennes jugeront adaptées à leurs besoins, si l'on se fie aux prises de position préliminaires contenues dans le document de travail²⁴ publié en juin 2004 par l'IASB et aux commentaires reçus par le Conseil en réponse à son appel à commentaires de 2004. Dans la mesure où le secteur des sociétés fermées canadiennes participera à l'élaboration ultérieure des normes de l'IASB à l'intention des entités sans obligation publique de rendre des comptes, il se pourrait que les sociétés de ce secteur soient disposées à accepter ces normes. Cependant, le Conseil ne croit pas qu'il puisse se permettre d'attendre que le projet de l'IASB soit plus avancé avant d'entreprendre ses propres recherches.

72 En adoptant une approche distincte authentiquement canadienne fondée sur les conclusions de ses recherches, le Conseil créera un nouvel ensemble de normes à

²⁴ L'IASB a entrepris l'examen des réponses à son document de travail et a provisoirement convenu d'adopter des approches différentes de certaines qu'il avait proposées à l'origine. Entre autres, l'IASB a décidé que son projet devait porter sur les entités sans obligation publique de rendre des comptes plutôt que sur les PME.

l'intention des sociétés fermées à partir de principes de base. Le Conseil prévoit que les nouvelles normes adoptées le cas échéant seront fondées sur le cadre conceptuel actuel, mais focalisées sur les besoins particuliers des utilisateurs des états financiers des sociétés fermées et le compromis coûts-avantages pour ces sociétés.

73 Ce nouvel ensemble de normes à l'intention des sociétés fermées n'aura rien de «différentiel» au sens du chapitre 1300 ou du modèle «PCGR fondamentaux plus PCGR étoffés» proposé, parce qu'il ne sera lié à aucun autre ensemble de normes. Par conséquent, il sera plus facile d'adapter ces normes aux besoins du secteur des sociétés fermées canadiennes, puisqu'elles ne seront pas grevées par une accumulation historique d'exigences conçues avec d'autres besoins à l'esprit. Les nouvelles normes pourront également être formulées et décrites (désignées) d'une manière qui ne donne pas l'impression qu'il s'agirait de «PCGR de second ordre», ce qui répondrait à l'une des préoccupations associées au modèle actuel d'information différentielle. Élaborées en quelque sorte à partir de zéro, les nouvelles normes pourraient toutefois emprunter des éléments des IFRS ou des PCGR canadiens actuels, y compris les traitements différentiels existants. On ne peut prédire le résultat de ce processus et le Conseil n'a pas d'idée préconçue quant à son aboutissement, mais il se pourrait que le cadre conceptuel et les conclusions des recherches amènent le Conseil à créer un ensemble de normes qui ne serait pas très différent des PCGR canadiens actuels.

74 Pour mettre en œuvre cette stratégie, il faudra que le Conseil réalise le programme de recherche et prenne plusieurs des mesures résumées au paragraphe 63²⁵. Ces mesures sont de manière générale du ressort du Conseil et devraient nécessiter de deux à trois ans, mais cette estimation comporte une part d'incertitude. C'est sans doute le programme de recherche qui prendra le plus de temps à réaliser. D'autres mesures qui ne sont pas du

²⁵ En particulier, il faudrait que le Conseil communique avec les autorités publiques et les autorités de réglementation compétentes, le Conseil des normes de vérification et de certification et les organismes professionnels concernés afin que les exigences de ces organismes soient coordonnées avec les nouvelles normes comptables. Le Conseil mettrait en œuvre les mesures énoncées au paragraphe 63 pour les deux composantes de sa stratégie concernant les sociétés fermées à la fois, et en même temps que des mesures semblables requises pour sa stratégie relative aux sociétés ouvertes.

ressort du Conseil pourraient prendre plus de temps. Lorsque toutes les mesures nécessaires auront été prises et que le nouvel ensemble de normes aura été publié, il faudra prévoir un délai supplémentaire pour permettre aux parties concernées de se préparer au changement. Par conséquent, il faudra compter plusieurs années avant qu'un nouvel ensemble de normes canadiennes à l'intention des sociétés fermées ne s'applique en pratique.

- 75 Le Conseil aura besoin de personnel supplémentaire, surtout des personnes possédant une connaissance du secteur des sociétés fermées, pour effectuer les recherches et les consultations nécessaires aux fins de l'élaboration des nouvelles normes à l'intention des sociétés fermées et de l'appui à leur mise en œuvre en pratique. Pour l'heure, le Conseil prévoit qu'il devra peut-être augmenter de 15 à 20 % le nombre de ses permanents (cette estimation devra être précisée si la stratégie est adoptée), et il aura besoin de l'aide des permanents de divers organismes comptables professionnels. Il lui faudra également compter sur un plus grand nombre de bénévoles.

Le secteur des organismes sans but lucratif

- 76 La stratégie du Conseil à l'égard du secteur des organismes sans but lucratif est la suivante :
- a) Les organismes sans but lucratif (OSBL) continueront d'appliquer les éléments des PCGR à l'intention des entreprises à but lucratif qui s'appliquent également au contexte des OSBL. Le Conseil consultera le secteur des organismes sans but lucratif pour déterminer si tous les OSBL devraient fonder leur comptabilité sur les normes applicables aux sociétés ouvertes, ou si certains pourraient fonder leur comptabilité sur les normes à l'intention des sociétés fermées canadiennes ou être purement exclus du champ d'application des normes comptables.
 - b) Le Conseil maintiendra sa pratique actuelle qui consiste à élaborer des normes ayant trait aux situations propres aux OSBL, et consacrera davantage d'attention à la prise en compte de ces situations.

77 Le Conseil reconnaît qu'il lui incombe de fournir des normes à cet important secteur, et que les normes qui s'appliquent aux entreprises à but lucratif ne conviennent pas nécessairement aux OSBL. Le Conseil s'est récemment doté d'une structure et d'un processus pour obtenir une plus grande assurance que ses activités de normalisation tiennent compte comme il se doit du contexte et des besoins propres au secteur des OSBL. Il a également entrepris un projet de révision des normes établies expressément pour les OSBL au milieu des années 1990 afin de déterminer si ces normes auraient besoin d'être améliorées²⁶.

78 L'appel à commentaires de 2004 s'adressait à tous les secteurs et à toutes les parties prenantes, mais le Conseil a reçu relativement peu de commentaires provenant du secteur des OSBL ou portant expressément sur celui-ci. Le Comité consultatif a fait part de ses commentaires, et notamment des points suivants :

- a) La préoccupation de la plupart des OSBL, c'est d'avoir des normes pertinentes de grande qualité dont la mise en œuvre n'est pas difficile ni coûteuse. Les questions qui les préoccupent actuellement sont la surnormalisation et les coûts de conformité, ainsi que la complexité que présente la communication de l'information aux utilisateurs des états financiers.
- b) Les normes internationales et américaines pourraient représenter une sorte de recueil des «meilleures pratiques» pour orienter l'évolution des pratiques de comptabilité et de communication de l'information des OSBL. Cependant, les IFRS ne sont pas conçues pour les OSBL, et les normes américaines à l'intention de ceux-ci sont structurées de telle façon qu'il est difficile d'importer directement certaines d'entre elles.
- c) Les OSBL se soucient peu de la provenance d'une norme donnée (IFRS, normes américaines ou normes canadiennes).

²⁶ Le Conseil a mis sur pied le Comité consultatif sur les OSBL, qu'il a chargé d'examiner et de commenter toutes les normes relatives aux OSBL. La structure et le fonctionnement du Comité consultatif ainsi que le [projet du Conseil](#) en vue de l'amélioration des normes actuelles sont décrits plus en détails sur le site Web du Conseil (www.cnccanada.org).

- d) Certains sont d'avis que des circonstances différentes justifient des règles différentes de communication de l'information, mais on craint en même temps que cela puisse donner l'impression qu'il existerait différents niveaux de PCGR, ce qui serait mal perçu.

- 79 Le Comité consultatif sur les OSBL appuie le point de vue retenu par le Conseil à ce jour selon lequel les OSBL ont, en général, l'obligation publique de rendre des comptes à un groupe de membres, d'apporteurs et de créanciers qui peut être vaste et diversifié, et qu'ils devraient donc être assujettis à la même norme de reddition de comptes que les sociétés ouvertes. Par conséquent, lorsqu'un OSBL est en présence des mêmes opérations, circonstances ou éléments des états financiers qu'une société ouverte, on présume qu'il devrait appliquer le même traitement comptable. En général, les normes comptables particulières adoptées à l'intention des OSBL ont été conçues pour tenir compte de situations propres à ces entités, et non pas pour permettre des traitements différentiels comme on le fait pour le secteur des sociétés fermées.
- 80 Les changements fondamentaux qu'il est proposé d'apporter aux normes canadiennes actuelles dans le cadre des stratégies visant le secteur des entreprises à but lucratif auront des conséquences importantes sur la comptabilité des OSBL, et ils doivent être traités séparément dans le contexte de ces organismes. Si le Conseil adopte pour le secteur des entreprises à but lucratif la stratégie selon laquelle «il n'y a pas de formule passe-partout», il serait naturel d'envisager également son application dans le secteur des OSBL. Celui-ci présente en effet un profil semblable à celui du secteur des entreprises à but lucratif, en ce sens qu'il compte d'une part un petit nombre d'entités relativement importantes et complexes qui ont souvent à rendre des comptes à un groupe nombreux et diversifié de parties prenantes, et d'autre part un nombre beaucoup plus considérable d'entités relativement petites et simples, dont beaucoup n'ont de comptes à rendre qu'à un groupe restreint et homogène de parties prenantes. Les questions qui se posent sont donc les suivantes : comment appliquer au secteur des OSBL les stratégies conçues pour le secteur des entreprises à but lucratif, et dans quelles situations appliquer une stratégie distincte conçue expressément pour le secteur des OSBL?

- 81 Le Conseil note que, comme c'est le cas dans le secteur des entreprises à but lucratif, certaines entités du secteur des OSBL semblent ne pas avoir besoin des PCGR parce qu'elles n'ont pas à fournir d'états financiers à vocation générale à des utilisateurs externes. Par exemple, un club privé ou une association ne comptant qu'un petit groupe de membres pourraient décider qu'ils n'ont pas besoin d'établir des états financiers conformes aux PCGR. Le Conseil se propose d'adopter pour ces entités la même approche que pour certaines sociétés fermées et de les exclure de façon générale du champ d'application des normes comptables. Pour mettre en œuvre cette stratégie visant les OSBL, il faudra essentiellement les mêmes mesures et les mêmes délais que dans le cas des sociétés fermées (voir les paragraphes 62 à 64).
- 82 La convergence des PCGR canadiens applicables aux sociétés ouvertes avec les IFRS entraînera certaines modifications des pratiques comptables actuelles des OSBL qui continueront à établir des états financiers fondés sur les PCGR. On ne s'attend pas à ce que les OSBL aient beaucoup plus de difficulté à s'adapter à ces changements qu'à ceux qui ont été apportés aux PCGR canadiens au cours des dernières années. Le Conseil prévoit être en mesure de collaborer avec ses homologues d'Australie, de Nouvelle-Zélande et d'autres pays où les IFRS s'appliquent «sans distinction sectorielle» (c'est-à-dire qu'elles s'appliquent à toutes les entités publiantes, y compris les OSBL et les entités du secteur public, même si les IFRS ne sont pas conçues pour ces secteurs). Les procédures établies du Conseil permettront que les points de vue et préoccupations des préparateurs et utilisateurs des états financiers des OSBL concernant les changements en vue de réaliser la convergence soient pris en compte au cours de la période transitoire prévue de cinq ans (voir les paragraphes 43 à 48).
- 83 Lorsque le passage aux IFRS aura lieu pour les sociétés ouvertes, le Conseil prévoit que l'ensemble distinct de normes à l'intention des sociétés fermées décrit aux paragraphes 72 à 74 sera également en place. Lorsqu'il élaborera ces normes, le Conseil consultera le secteur des OSBL pour évaluer si elles pourraient être appliquées à ces organismes et s'il serait approprié qu'elles le soient. Le Conseil sera alors en mesure de décider si tous les OSBL devraient fonder leur comptabilité sur les IFRS après la date du changement ou si certains pourraient fonder leur comptabilité sur les nouvelles normes à

l'intention des sociétés fermées canadiennes. Dans ce dernier cas, il faudra que le Conseil examine comment il pourrait classer les divers types d'OSBL et élaborer une définition des OSBL qui ont «une obligation publique de rendre des comptes» et qui, de ce fait, ne pourraient appliquer les normes élaborées à l'intention des sociétés fermées.

- 84 Le Conseil maintiendra des normes ayant trait aux situations propres aux OSBL, quels que soient les traitements comptables à appliquer à l'égard des questions communes aux OSBL et aux entreprises à but lucratif. Autrement dit, le Conseil conservera et améliorera les normes actuelles des chapitres 4400 à 4460 du Manuel et élaborera les autres normes nécessaires pour la communication de l'information financière des OSBL. Ce faisant, le Conseil tiendra compte du fait que des groupes importants d'OSBL, tels que les universités et les hôpitaux, appartiennent au secteur public et que les entités de ce secteur sont des sources importantes de financement pour certains OSBL et comptent donc parmi les principaux utilisateurs de leurs états financiers. Ces OSBL suscitent des questions qui ne se posent pas dans le cas des entreprises à but lucratif (y compris les entreprises publiques). Par conséquent, le Conseil continuera de travailler de concert avec le Conseil sur la comptabilité dans le secteur public pour résoudre des questions relatives au secteur des OSBL. Cependant, le Conseil n'a pas l'intention de modifier l'approche qu'il suit actuellement en ce qui concerne les opérations et les situations communes aux entreprises à but lucratif et aux OSBL, selon laquelle les mêmes normes s'appliquent aux deux types d'entités publiantes.
- 85 La stratégie définie par le Conseil pour les sociétés ouvertes pourrait avoir comme conséquence que, si l'IASB élargissait son mandat actuel pour y inclure les OSBL, le Conseil examinerait la possibilité d'adopter, pour les OSBL canadiens, les IFRS traitant des questions propres aux OSBL plutôt que les normes contenues dans les chapitres 4400 à 4460.

Maintien de la fonction normalisation au Canada

86 Enfin, le Conseil propose la stratégie suivante :

Le Canada continuera de maintenir sa propre fonction normalisation afin de mener à bien les stratégies décrites plus haut, mais les rôles, les structures, les processus et les ressources évolueront pour correspondre à ces stratégies.

87 Cette stratégie répond à la première question soulevée dans l'appel à commentaires de 2004, qui visait à déterminer si les parties prenantes voient un avantage quelconque à ce que le Canada continue à participer à l'élaboration des normes comptables. En posant cette question, on a délibérément évité de demander si le Canada avait besoin de la structure ou des processus actuels du Conseil ou s'il devrait continuer à déterminer les normes qu'il adoptera. On voulait que la question soit plus large et qu'elle incite les gens à exprimer leurs idées sur ce que pourrait être la normalisation dans l'avenir, dans le contexte des réponses aux autres questions posées dans l'appel à commentaires de 2004.

Pourquoi une fonction normalisation est-elle souhaitable et nécessaire au Canada?

88 Les réponses à l'appel à commentaires de 2004 font ressortir un consensus très large selon lequel, indépendamment des positions adoptées à l'égard des autres questions stratégiques, les parties prenantes veulent que le Canada maintienne une fonction normalisation de première qualité. Les partisans de l'adoption ultime des IFRS ou des PCGR américains sont disposés à accepter qu'en dernière instance le rôle décisionnel en matière d'établissement de normes incombe à l'IASB ou au FASB, sauf dans des circonstances exceptionnelles. Cependant, ils estiment que le Canada a un rôle à jouer dans le processus et qu'il est nécessaire de disposer à cette fin de structures et de ressources adéquates.

89 Certains se sont interrogés sur le rôle d'un normalisateur national dans le contexte d'un modèle de convergence mondiale. Les conseils du Canada et de l'Australie ont présenté des documents sur cette question aux réunions tenues en septembre 2004 par l'IASB et un certain nombre de normalisateurs nationaux. Le document canadien énumérait, avec

explications, neuf fonctions qu'un normalisateur national pourrait remplir de façon utile dans un pays ayant adopté les IFRS, à savoir :

- a) participer à la planification stratégique de l'IASB, et notamment établir les priorités en matière de projets;
- b) aider à la réalisation du programme de normalisation en participant aux travaux des équipes chargées des projets;
- c) faire progresser le programme de recherche en réalisant des projets de recherche;
- d) aider à résoudre des questions de mise en œuvre et d'interprétation en les relevant lorsqu'elles se posent et en menant des recherches pour appuyer l'International Financial Reporting Interpretations Committee;
- e) évaluer l'efficacité des normes (études postérieures à la publication);
- f) promouvoir l'acceptation des IFRS;
- g) aider l'IASB à communiquer avec les parties concernées;
- h) coordonner les activités de formation avec l'IASB et soutenir les programmes nationaux de formation;
- i) préparer la relève en normalisation²⁷.

Le Conseil remplit actuellement la plupart de ces fonctions en s'acquittant de ses obligations envers les conseils avec lesquels il a un lien de partenariat, soit l'IASB et sept autres normalisateurs nationaux. Le Conseil propose de continuer à le faire.

- 90 Les répondants à l'appel à commentaires de 2004 veulent que le Canada exerce une influence certaine sur la scène internationale afin de protéger les intérêts canadiens, à la fois en travaillant à favoriser la plus grande qualité possible pour les normes mondiales convergentes et en veillant à ce que ces normes tiennent compte adéquatement du contexte canadien. Certains ont également proposé que le Canada joue son rôle

²⁷ L'IASB a élaboré en février 2006 un document intitulé «Statement of Best Practices: Working Relationships between the IASB and other Accounting Standard Setters», qui peut être consulté ici.

international habituel de «médiateur de bonne foi» en apaisant les tensions susceptibles de se manifester entre l'IASB et le FASB.

91 Le Conseil est d'avis que le Canada a besoin d'une fonction normalisation de première qualité pour servir les fins suivantes, en plus d'exercer les fonctions mentionnées plus haut :

- a) élaborer et maintenir les normes à l'intention des sociétés fermées et des OSBL, selon les stratégies analysées précédemment, pour une période indéfinie ou à long terme;
- b) promouvoir et appuyer la reconnaissance des IFRS à titre de référence en matière de normes mondiales, ainsi que le fonctionnement efficace de l'IASB en tant qu'institution, du moins à court ou à moyen terme;
- c) gérer le passage aux IFRS au Canada, y compris les «différences historiques», pour la période de transition seulement;
- d) combler les lacunes des IFRS lorsqu'un sujet à l'égard duquel l'IASB n'a pas encore élaboré de norme est beaucoup plus prioritaire pour le Canada que pour la communauté internationale en générale, peut-être seulement pour une période limitée suivant la date du changement;
- e) être l'instance qui s'occupe de l'importation des IFRS, à moyen ou à long terme;
- f) agir à titre de «centre d'excellence» en matière de théorie et de pratique comptables afin de maintenir et rehausser la qualité de l'information financière au Canada et l'apport du Canada à l'établissement de normes internationales.

92 Le rôle indiqué à l'alinéa 91 e) est celui de facilitateur de l'importation des IFRS au Canada. À tout le moins dans un premier temps, une fois achevée la transition en ce qui concerne l'information financière des sociétés ouvertes, il est probable que les sociétés ouvertes canadiennes ne seront tenues d'appliquer les IFRS qu'en raison de leur inclusion dans le Manuel. En outre, il n'y aura pas d'autre mécanisme pour faire en sorte que les IFRS s'appliquent aux OSBL (tant que l'IASB n'aura pas élargi le champ d'application de ses normes). À tout le moins jusqu'au jour où toutes les parties concernées se sentiront à l'aise avec le processus d'élaboration et d'importation des IFRS, il faudra que le Canada conserve la possibilité de gérer l'importation des IFRS en appliquant sa

procédure officielle. Il pourrait aussi être souhaitable de conserver la possibilité d'ajouter aux IFRS les indications concernant l'application nécessaires pour tenir compte des circonstances propres au contexte canadien, le cas échéant.

Structure, processus et ressources

- 93 Le Conseil note que sa composition actuelle, définie dans son mandat, a été déterminée à l'intérieur du cadre élaboré par le GTN, et que ses membres ont été choisis dans l'optique de réaliser ses stratégies actuelles. Bon nombre de ses processus ont été conçus dans l'optique des stratégies actuelles, et les ressources dont dispose le Conseil sont celles qui ont été jugées nécessaires pour la réalisation de ces stratégies.
- 94 Des répondants à l'appel à commentaires de 2004 ont proposé que soient apportées des modifications à l'organisation actuelle de la normalisation. De fait, des changements s'imposeront peut-être une fois que la nouvelle orientation stratégique aura été tracée. Le Conseil est toutefois d'avis qu'il est prématuré d'examiner des propositions concernant la structure, les processus et les ressources, tant qu'il n'aura pas déterminé ses stratégies futures. À ce moment-là, lorsque les objectifs auront été clairement définis, le Conseil travaillera en collaboration avec le CSNC pour s'assurer que les structures et les processus sont adéquats pour atteindre ces objectifs. Il sera en outre alors possible d'estimer les ressources nécessaires à leur atteinte.

La surnormalisation

- 95 Le Conseil propose d'inclure dans son plan l'engagement ci-dessous relativement aux problèmes de gestion du changement :

Lorsqu'il mettra en œuvre ces stratégies, le Conseil se propose d'accorder une attention particulière aux contraintes d'ordre pratique qui réduisent la capacité du système d'information financière canadien de s'adapter au changement. Autrement dit, le Conseil sera particulièrement sensible à la question de la «surnormalisation». Lorsqu'il sera établi que des changements s'imposent, le Conseil fera tout en son pouvoir pour aider les parties concernées à s'adapter au

changement, par exemple en participant à l'élaboration d'outils d'aide à la mise en œuvre et de programmes de formation.

96 S'il ne constitue pas une stratégie en soi, cet engagement est crucial pour l'acceptation des stratégies proposées et leur mise en œuvre par la suite. Les réponses à l'appel à commentaires de 2004 indiquaient de façon on ne peut plus claire que tous les aspects du système d'information financière canadien ont été mis à rude épreuve au cours des dernières années. Qu'il s'agisse de préparateurs, de vérificateurs ou d'utilisateurs d'états financiers, et peu importe qu'ils travaillent dans le secteur des sociétés ouvertes, des sociétés fermées ou des OSBL, presque tous les intervenants ont jugé très difficile de se tenir à jour en ce qui concerne les changements qui les touchent²⁸.

97 Certains changements s'imposent, notamment pour alléger dans une certaine mesure le fardeau imposé par les normes comptables actuelles. Comme l'indique la Préface du Manuel :

La comptabilité n'est pas une discipline figée. Elle a évolué par le passé et elle continuera de suivre l'évolution de l'économie et de la société.

Le Conseil devra accorder davantage d'importance aux besoins de certains groupes qui n'ont pas été au cœur de ses priorités dans le cadre de ses stratégies actuelles, notamment le secteur des sociétés fermées, le secteur des OSBL et les utilisateurs d'états financiers. Bien qu'il comprenne les problèmes de ceux qui subissent le poids des changements, le Conseil n'entrevoit pas la possibilité que les normes comptables cessent d'évoluer.

98 L'évolution accélérée des changements touchant les exigences relatives à l'information financière au Canada au cours des dernières années est en grande partie la conséquence des réactions à l'affaire Enron et aux autres défaillances en matière d'information financière. Il faudra du temps pour que les gens s'adaptent pleinement aux diverses

²⁸ Ces changements sont mentionnés et examinés dans le document de travail qui accompagnait l'appel à commentaires de 2004. S'il est largement reconnu que des changements s'imposent, en particulier pour corriger les faiblesses du système d'information financière mises en lumière par les défaillances récentes en matière d'information financière (Enron, etc.), le système n'a pas pu bénéficier des ressources adéquates pour bien s'adapter face à l'ampleur des changements.

nouvelles exigences qui sont récemment entrées en vigueur ou qui sont sur le point de l'être, mais le Conseil s'attend à ce que le rythme des changements ralentisse et que leur ampleur diminue. Quoi qu'il en soit, le calendrier d'introduction des changements résultant de la mise en œuvre des stratégies proposées par le Conseil devra être mûrement réfléchi. Le Conseil surveillera la mise en œuvre de ses stratégies pour résoudre tout problème de surcharge qui pourrait se poser.

- 99 Selon le plan proposé par le Conseil, il n'y aura plus un ensemble unique de PCGR canadiens que les utilisateurs, les préparateurs et les vérificateurs d'états financiers devraient connaître; certains devront donc se familiariser avec plus d'un ensemble de normes. Ce sera un facteur de surcharge pour les personnes concernées. Cependant, le Conseil fait observer que cette situation existe actuellement dans une certaine mesure. Il s'agit aussi d'une conséquence logique de la mise en œuvre de la stratégie selon laquelle «il n'y a pas de formule passe-partout», qui est censée alléger le fardeau d'un plus grand nombre de personnes que celles qui verront leur tâche s'alourdir. L'ampleur des différences entre les divers ensembles de normes qui seront utilisés au Canada, et donc de la tâche de se familiariser avec plus d'un ensemble de normes, dépendra en partie de l'aboutissement des stratégies proposées et ne peut être prédite.
- 100 Les stratégies proposées dans le présent projet de plan sont conçues pour apporter des changements fondamentaux aux normes sans nécessiter un chambardement majeur et immédiat des pratiques comptables. Certains des changements auront pour effet de donner des choix aux entités publiantes tandis que d'autres allégeront leur fardeau. Certains changements apportés aux normes pourraient entraîner l'application de principes et de concepts différents sans nécessiter beaucoup de modifications des pratiques ou des systèmes comptables, et sans nécessairement avoir une grande incidence sur les résultats financiers présentés.
- 101 Lorsqu'il apportera les changements, le Conseil mettra beaucoup de soin à :
- a) communiquer ses activités intégralement à un public aussi vaste que possible;
 - b) solliciter les commentaires de toutes les parties prenantes;

- c) formuler les nouvelles exigences clairement et fournir des explications adéquates à leur sujet;
- d) laisser un délai raisonnable entre la publication des exigences et la date où leur application deviendra obligatoire, afin de permettre aux entités de se préparer à les appliquer pour la première fois (et prévoir un délai supplémentaire pour les entités autres que les sociétés ouvertes);
- e) apporter moins souvent des changements aux normes en regroupant ceux-ci pour les introduire à raison de plusieurs à la fois;
- f) élaborer des outils d'aide à la mise en œuvre ou aider à leur élaboration;
- g) aider les responsables de la formation et du perfectionnement professionnel des comptables et des utilisateurs d'états financiers à élaborer des programmes portant sur les nouvelles exigences comptables.

Le Conseil fournira en outre de l'information à l'IASB et au FASB concernant les questions de gestion du changement telles que celles qui sont évoquées ci-dessus, dans le cadre de l'élaboration de nouvelles normes mondiales qui s'appliqueront à certaines entités publiantes canadiennes.

- 102 Le Conseil évaluera quels sont les outils d'aide à la mise en œuvre qu'il est en mesure de fournir dans les limites de son mandat et de ses ressources, en profitant de toutes les méthodes qui s'offrent à lui pour fournir des indications à ceux qui en ont le plus besoin. Ces indications viseront principalement à montrer comment les nouvelles exigences pourraient toucher divers types d'entités, en particulier celles qui sont le moins en mesure d'évaluer les incidences par elles-mêmes. De plus, le Conseil encouragera et appuiera les organismes professionnels et d'autres à fournir de telles indications et à élaborer des programmes de formation. Les stratégies proposées plus haut exigeront un effort considérable de perfectionnement professionnel de la part de toutes les parties concernées. Le succès de la mise en œuvre des stratégies proposées dépendra dans une vaste mesure de la formation qui sera donnée aux comptables et aux utilisateurs d'états financiers en ce qui concerne les nouvelles normes.

Conclusion

- 103 Le présent projet de plan soulève divers éléments que le Conseil juge importants pour expliquer les stratégies proposées et la façon dont elles ont été déterminées. Le Conseil souhaite obtenir des commentaires sur les stratégies elles-mêmes, mais il serait également heureux de recevoir des commentaires sur les informations contextuelles supplémentaires et sur les questions qui, selon les répondants, seraient susceptibles de se poser lorsque les stratégies proposées seront appliquées. Ces commentaires pourraient aider le Conseil à finaliser les stratégies ou à formuler par la suite des plans de mise en œuvre.

Calendrier de finalisation et de mise en œuvre des stratégies

Mise au point du plan stratégique

Date limite de réponse à l'appel à commentaires	Le 31 juillet 2005
Examen des commentaires par le Conseil	Septembre 2005
Examen des commentaires par le CSNC	Octobre 2005
Nouvelles délibérations du Conseil au sujet des stratégies proposées	Novembre 2005 à janvier 2006
Analyse du projet de plan définitif par le CSNC	Février 2006
Approbation du plan définitif par le Conseil	Mars 2006

Mise en œuvre de la stratégie à l'égard des sociétés ouvertes

Début de la mise en œuvre du plan	Le 1 ^{er} avril 2006
Élaboration et publication d'un programme de travail détaillé visant la modification des normes pour les rendre conformes aux IFRS	Avril à juin 2006
Début du processus de modification des normes	Juillet 2006
Évaluation de contrôle	Avril à septembre 2008
Date prévue du passage aux IFRS	Le 1 ^{er} avril 2011

Mise en œuvre de la stratégie à l'égard des sociétés fermées

Début de la mise en œuvre du plan	Le 1 ^{er} avril 2006
Finalisation des dispositions exemptant de l'application des normes du Manuel les sociétés fermées sans parties prenantes externes importantes	Mars 2007
Entrée en vigueur de l'exemption concernant l'application des normes du Manuel consentie aux sociétés fermées sans parties prenantes externes importantes	Le 1 ^{er} avril 2008 ou plus tard
Conclusion des recherches sur les besoins d'information financière des sociétés fermées ayant des parties prenantes externes importantes; décision du Conseil quant à l'approche à adopter; début de l'élaboration des normes	Avril 2008 à avril 2009
Mise au point des normes à l'intention des sociétés fermées ayant des parties prenantes externes importantes	Date non déterminée

Quelles normes s'appliqueront à quelles entités

Entreprises à but lucratif :

	PCGR américains (dans la mesure permise par les autorités compétentes)	IFRS	PCGR canadiens à l'intention des entreprises sans obligation publique de rendre des comptes	Les normes ne s'appliquent pas
Sociétés ouvertes ¹	X	X		
Sociétés fermées ²		a	X	
Sociétés fermées sans parties prenantes externes importantes ³		a	a	X

Organismes sans but lucratif :

	IFRS	PCGR canadiens à l'intention des entreprises sans obligation publique de rendre des comptes	Les normes ne s'appliquent pas
	plus les normes portant sur des questions propres aux OSBL		
Organismes ayant une obligation publique de rendre des comptes ⁴	X		
Organismes sans obligation publique de rendre des comptes ⁴	a	X	
Organismes sans obligation publique de rendre des comptes ⁴ et sans parties prenantes externes importantes	a	a	X

^a Option possible

¹ Selon les explications données au paragraphe 16.

² Selon les explications données au paragraphe 53.

³ Selon les explications données au paragraphe 61.

⁴ L'expression «organismes ayant une obligation publique de rendre des comptes» dans le secteur des organismes sans but lucratif représente une notion nouvelle dans les normes comptables, qu'il faudra définir de façon claire. La définition pourrait se fonder sur les catégories indiquées dans le récent projet de loi fédéral (Projet de loi C-21) visant l'établissement d'une nouvelle loi canadienne sur les organisations à but non lucratif, qui distingue les organismes selon qu'ils recourent ou non à la sollicitation.