

Revue

de planification fiscale et financière

- **Numéro spécial sur les nouvelles
normes comptables**
*M^e Maurice Mongrain, M^e Chantal Jacquier
et M^e Jane Meagher*

7
- **Pourquoi les Normes internationales
d'information financière (IFRS)?**
Caroline Nadeau

9
- **Un nouveau référentiel comptable
pour les entreprises à capital fermé**
Andrée Lavigne et Jocelyn Patenaude

71
- **Les incidences des Normes internationales
d'information financière (IFRS)
sur la fiscalité des sociétés**
Jason Doucet

101
- **La comptabilisation des impôts
selon les Normes internationales
d'information financière (IFRS)**
Dave Santerre

129

Revue

de planification fiscale
et financière

Cette publication doit être citée : (2011), vol. 31, n° 1
*Revue de planification fiscale
et financière*

Les opinions exprimées dans cette publication sont propres aux auteurs des articles. L'exactitude des citations et des références relève de la responsabilité des auteurs.

Veuillez adresser toute correspondance à :

APFF

1100, boul. René-Lévesque Ouest, bureau 660

Montréal (Québec) H3B 4N4

Téléphone : (514) 866-2733 – (sans frais) 1 877 866-2733

Télécopieur : (514) 866-0113 – (sans frais) 1 877 866-0113

Courriel : apff@apff.org – Site Internet : www.apff.org

© 2011, Association de planification fiscale et financière

Tous droits réservés. La reproduction ou transmission, sous quelque forme ou par quelque moyen (électronique ou mécanique, y compris la photocopie, l'enregistrement ou l'introduction dans tout système informatique ou de recherche documentaire) actuellement connu ou non encore inventé, de toute partie de la présente publication, faite sans le consentement écrit de l'éditeur est interdite sauf dans le cas où quelqu'un désire citer de courts extraits. Dans ce dernier cas, mention doit absolument être faite et de l'auteur et de la revue comme source de référence.

ISSN 0708-5079

Dépôt légal, 1^{er} trimestre 2011

Bibliothèque nationale du Québec

Bibliothèque nationale du Canada

COMITÉ DE LA REVUE

PRÉSIDENTE :

Chantal Jacquier, avocate, LL. M.

COORDONNATRICE :

Diane Gagnon, avocate

Directrice de l'édition – APFF

MEMBRES :

Chantal Amiot, CA, M. Fisc.

Kathleen Comeau, M. Fisc.

Yves-André Grondin, avocat,
M. Fisc., CPA

Michel Ostiguy, avocat, M. Fisc.

Dave Santerre, CA, LL.M. fisc.

Julie Hélène Tremblay, avocate,
M. Fisc.

Jean-Pierre Vidal, CA, CPA, Ph. D.

Université de Sherbrooke

Raymond Chabot Grant Thornton s.e.n.c.r.l.

Samson Bélair/Deloitte & Touche s.e.n.c.r.l.

Samson Bélair/Deloitte & Touche s.e.n.c.r.l.

PricewaterhouseCoopers s.r.l./s.e.n.c.r.l.

Dufour Charbonneau Brunet & Ass.

HEC Montréal

MEMBRE D'OFFICE :

Maurice Mongrain, avocat

Président-directeur général – APFF

POLITIQUE ÉDITORIALE

Toute personne intéressée à publier dans la *Revue de planification fiscale et financière* est invitée à soumettre un texte à l'APFF.

La *Revue* est généralement publiée quatre fois par année et est distribuée à tous les membres de l'APFF. Elle présente des textes qui contribuent à l'avancement des connaissances et à l'amélioration des compétences en matière fiscale et financière. Ses lecteurs sont des experts chevronnés : avocats, notaires, experts-comptables, économistes et autres professionnels.

Un texte présenté pour une éventuelle publication dans la *Revue* ne devra pas avoir été publié ailleurs ou être soumis chez un autre éditeur. Le texte doit être rédigé en français et ne doit pas dépasser 17 500 mots.

Le texte sera soumis à une double lecture à l'aveugle; l'identité de l'auteur ne sera pas connue des réviseurs au moment de l'évaluation. Bien que certains réviseurs *ad hoc* soient aussi consultés, la majorité des réviseurs sont choisis parmi les membres du comité de la *Revue*.

Un article soumis pour une éventuelle publication dans la *Revue* peut être :

- 1) accepté d'emblée;
- 2) accepté après que l'auteur eut apporté les modifications requises par la présidente du comité, sur l'avis des réviseurs;
- 3) refusé.

L'auteur dont l'article est accepté pour publication devra soumettre un résumé de 200 à 300 mots en français et en anglais.

Un texte approuvé sera par la suite revu et corrigé par le service de l'édition et soumis aux normes de présentation de l'APFF pour sa publication dans la *Revue*.

Toute personne intéressée à publier un texte dans la *Revue* est invitée à communiquer avec M^e Diane Gagnon, directrice de l'édition et coordonnatrice du comité, par téléphone au (514) 866-2733, poste 209, ou sans frais au 1 877 866-2733, ou à l'adresse électronique suivante : gagnond@apff.org.

SOMMAIRE DE LA REVUE

Vol. 31, n° 1 • 2011

- **Numéro spécial sur les nouvelles normes comptables**
M^e Maurice Mongrain, M^e Chantal Jacquier et M^e Jane Meagher 7
 - **Pourquoi les Normes internationales d'information financière (IFRS)?**
Caroline Nadeau 9
 - **Un nouveau référentiel comptable pour les entreprises à capital fermé**
Andrée Lavigne et Jocelyn Patenaude 71
 - **Les incidences des Normes internationales d'information financière (IFRS) sur la fiscalité des sociétés**
Jason Doucet 101
 - **La comptabilisation des impôts selon les Normes internationales d'information financière (IFRS)**
Dave Santerre 129
-

NUMÉRO SPÉCIAL SUR LES NOUVELLES NORMES COMPTABLES

L'année 2011 est une année charnière au Canada en matière d'information financière.

Les **Normes internationales d'information financière**, connues sous l'acronyme anglais IFRS pour *International Financial Reporting Standards* et, parfois, sous l'acronyme français NIIF, s'appliquent désormais aux entités ayant une obligation d'information du public. Elles s'appliquent aussi aux entreprises à capital fermé qui en font le choix.

Ces normes contribuent à améliorer la transparence et la comparabilité de l'information financière des sociétés.

L'événement mérite d'être souligné. Il a suscité la collaboration de l'Association de planification fiscale et financière (APFF) et de l'Association canadienne d'études fiscales (ACEF) pour publier, sur le sujet, quatre textes de fond. Ces textes sont rédigés par des professionnels de trois cabinets de comptables (Samson Bélair/Deloitte & Touche, Ernst & Young, PricewaterhouseCoopers) et de l'Institut Canadien des Comptables Agréés.

L'APFF les publie, en version originale française, dans le présent numéro de la *Revue de planification fiscale et financière*. L'ACEF en publie la traduction en anglais dans une monographie.

M^e Maurice Mongrain
Président-directeur général
APFF

M^e Jane Meagher, Ad. E.
Directrice, Bureau du Québec,
ACEF

M^e Chantal Jacquier
Présidente du comité de la *Revue*

POURQUOI LES NORMES INTERNATIONALES D'INFORMATION FINANCIÈRE (IFRS)?



Caroline Nadeau

CA

Samson Bélair/Deloitte & Touche s.e.n.c.r.l.

PRÉCIS

Le 1^{er} janvier 2011, date officielle de transition aux IFRS pour les entreprises canadiennes ayant une obligation d'information du public, sonne la fin du compte à rebours. Le processus de transition aux IFRS aura généralement été semé d'imprévus et de rebondissements. Si les préparateurs d'information financière sont maintenant prêts, on ne peut, par contre, pas en dire autant de certains utilisateurs d'information financière qui n'ont pas encore commencé leur apprentissage sur le sujet. Il est grand temps de se mettre à la tâche. En plus de revenir sur le contexte dans lequel les IFRS s'inscrivent, cet article fournit un résumé des concepts généraux des principales normes ainsi qu'une description sommaire des projets qui pourraient venir les modifier au cours des prochains mois.

ABSTRACT

January 1, 2011, the official date of transition to IFRS for Canadian publicly accountable enterprises, marks the end of the countdown to IFRS. 2010 has seen many twists and turns down the IFRS transition route. Although financial statements preparers are now ready for IFRS, some financial statements users have yet to begin their IFRS learning. It is now time to get started. While setting the global context of IFRS, this article provides a summary of key principles of relevant standards along with a snapshot of the key projects that could impact them in the near future.

TABLE DES MATIÈRES

INTRODUCTION.....	13
1. QUI EST VISÉ?	14
2. QUAND?	15
3. EN QUOI CONSISTENT LES IFRS?	16
4. PRINCIPALES DIFFÉRENCES ENTRE LES IFRS ET LES PCGR.....	17
4.1. REGROUPEMENTS D'ENTREPRISES	17
4.1.1. Sommaire	17
4.1.2. Changements possibles avant la date de transition	19
4.2. CONSTATATION DES PRODUITS.....	22
4.2.1. Sommaire	22
4.2.2. Norme IAS 18 – Produits des activités ordinaires	22
4.2.3. Norme IAS 11 – Contrats de construction	23
4.2.4. IFRIC 13 – Programmes de fidélisation de la clientèle.....	24
4.2.5. Changements possibles avant la date de transition	25
4.3. PARTICIPATION DANS DES COENTREPRISES	28
4.3.1. Sommaire	28
4.3.2. Changements possibles avant la date de transition	29
4.4. PROVISIONS, PASSIFS ÉVENTUELS ET ACTIFS ÉVENTUELS	30
4.4.1. Sommaire	30
4.4.2. Changements possibles avant la date de transition	31
4.5. PAIEMENT FONDÉ SUR DES ACTIONS	33
4.5.1. Sommaire	33
4.5.2. Changements possibles avant la date de transition	35
4.6. IMMOBILISATIONS CORPORELLES	37
4.6.1. Sommaire	37
4.6.2. Changements possibles avant la date de transition	38
4.7. COÛTS D'EMPRUNT	40
4.7.1. Sommaire	40
4.7.2. Changements possibles avant la date de transition	41
4.8. DÉPRÉCIATION D'ACTIFS	41
4.8.1. Sommaire	41
4.8.2. Changements possibles avant la date de transition	43
4.9. ÉTATS FINANCIERS CONSOLIDÉS ET INDIVIDUELS	44
4.9.1. Sommaire	44
4.9.2. Changements possibles avant la date de transition	46
4.10. INSTRUMENTS FINANCIERS	48
4.10.1. Sommaire	48

4.10.2.	Évaluation ultérieure des actifs financiers.....	48
4.10.3.	Évaluation ultérieure des passifs financiers.....	49
4.10.4.	Comptabilité de couverture.....	49
4.10.5.	Changements possibles avant la date de transition	49
4.11.	AVANTAGES DU PERSONNEL	52
4.11.1.	Sommaire.....	52
4.11.2.	Changements possibles avant la date de transition	53
4.12.	CONTRATS DE LOCATION	56
4.12.1.	Sommaire.....	56
4.12.2.	Changements possibles avant la date de transition	57
4.13.	EFFETS DES VARIATIONS DES COURS DES MONNAIES ÉTRANGÈRES.....	58
4.13.1.	Sommaire.....	58
4.13.2.	Changements possibles avant la date de transition	60
4.14.	INFORMATIONS À FOURNIR DANS LES NOTES AUX ÉTATS FINANCIERS.....	61
5.	DISPOSITIONS TRANSITOIRES	61
5.1.	LA NORME IFRS 1 ET LE BILAN D'OUVERTURE	62
5.1.1.	Sommaire.....	62
5.1.2.	Principales exemptions facultatives	65
5.1.3.	Principales exceptions obligatoires.....	67
5.2.	INFORMATIONS À FOURNIR AVANT LA DATE DE TRANSITION.....	68
	CONCLUSION	69

INTRODUCTION*

L'adoption des Normes internationales d'information financière (*International Financial Reporting Standards* ou « IFRS ») en tant que principes comptables généralement reconnus (« PCGR ») du Canada fait suite aux pressions exercées par les marchés financiers afin de rendre l'information financière aussi comparable que possible sur ces marchés. En effet, une série de normes comptables de haute qualité appliquées de façon uniforme et comparable permettra de satisfaire aux pressions créées par la mondialisation croissante de l'économie.

La décision du Conseil des normes comptables (« CNC ») d'imposer aux entreprises ayant une obligation d'information du public l'adoption des IFRS a été longuement mûrie¹. Plusieurs éléments ont notamment mené le CNC à réviser sa stratégie du début des années 2000 qui, tout en visant la convergence des normes comptables à l'échelle internationale, favorisait l'harmonisation des PCGR canadiens avec les PCGR américains (*Generally Accepted Accounting Principles in the United States*). En effet, les difficultés posées par l'harmonisation croissante des PCGR canadiens avec les PCGR américains, l'importance accrue accordée à des normes fondées sur des principes et de plus grandes réserves à l'égard de l'étendue des exigences basées sur des règles dans les PCGR américains, ainsi que l'émergence des IFRS comme référentiel comptable viable, ont contribué à la modification de la planification stratégique du CNC.

Plus d'une centaine de pays exigent ou permettent actuellement l'utilisation des IFRS comme référentiel comptable. Pour les entreprises canadiennes, l'utilisation du même référentiel comptable que celui de nombreux autres pays favorisera l'accès aux marchés financiers internationaux, ce qui pourrait avoir une incidence positive sur le coût en capital de ces entreprises. Par ailleurs, cela évitera également à certaines entreprises canadiennes de produire des états financiers selon plus d'un référentiel comptable ou de préparer des rapprochements entre les informations établies selon des normes différentes.

* Le présent article n'offre aucune indication officielle sur l'interprétation de questions comptables de la part de Samson Bélair/Deloitte & Touche s.e.n.c.r.l. ou de son auteur. Les points de vue qui y sont exprimés ne doivent pas être considérés comme des conseils en matière de comptabilité.

¹ CONSEIL DES NORMES COMPTABLES (en ligne : <http://www.cnccanada.org/documents/item19615.pdf>).

1. QUI EST VISÉ?

Les entreprises ayant une obligation d'information du public seront tenues d'appliquer les IFRS pour les états financiers intermédiaires et annuels qui se rapportent aux exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2011. D'autres entreprises peuvent par ailleurs choisir d'adopter les IFRS.

Une entreprise ayant une obligation d'information du public est définie² comme une entité – autre qu'un organisme sans but lucratif, qu'un gouvernement ou qu'une autre entité du secteur public –, qui :

- soit a émis, ou est sur le point d'émettre, des instruments de créance ou de capitaux propres qui sont, ou seront, en circulation et négociés sur un marché public (une Bourse des valeurs nationale ou étrangère ou encore un marché de gré à gré, y compris un marché local ou régional);
- soit détient des actifs en qualité de fiduciaire pour un vaste groupe de tiers, laquelle activité constitue l'une de ses activités principales.

Plusieurs entités qui n'ont pas d'instruments de créance ou de capitaux propres négociés sur un marché public vont néanmoins devoir appliquer les IFRS puisqu'elles vont répondre au second critère ci-dessus. Ce sera généralement le cas des coopératives d'épargne et de crédit, des compagnies d'assurances, des maisons de courtage de valeurs et des organismes de placement collectif.

Il faut, par contre, noter que, si une entité détient des actifs en qualité de fiduciaire pour un vaste groupe de tiers du fait qu'elle détient et gère des ressources financières que lui confient des clients ou des membres qui ne participent pas à sa gestion, donc qu'elle le fait pour des raisons accessoires à ses activités principales, elle n'a pas pour autant une obligation d'information du public. Ce pourrait être le cas, par exemple, d'agents de voyage ou d'agents immobiliers, de coopératives exigeant le dépôt d'une somme symbolique aux fins de l'adhésion, ou de vendeurs payés d'avance pour des biens ou des services qu'ils n'ont pas encore livrés.

² INSTITUT CANADIEN DES COMPTABLES AGRÉÉS (en ligne : <http://www.icca.ca/ifrs/item2723.aspx>).

Il est également important de noter qu'il existe un report facultatif d'un an³ pour l'adoption des IFRS pour les sociétés de placement qui appliquent la note d'orientation concernant la comptabilité NOC-18, « Sociétés de placement »⁴, et pour les entités qui ont des activités assujetties à la réglementation des tarifs.

Le *Manuel de l'ICCA* comporte maintenant cinq parties qui entreront en vigueur à différents moments :

- la partie I s'applique aux entreprises ayant une obligation d'information du public, autres que les régimes de retraite et les autres entités auxquelles s'applique la partie IV;
- la partie II s'applique aux entreprises à capital fermé;
- la partie III s'applique aux organismes sans but lucratif;
- la partie IV s'applique aux régimes de retraite et aux autres entités entrant dans son champ d'application;
- la partie V s'applique aux entités avant qu'elles n'adoptent les parties I, II, III ou IV. Cette partie disparaîtra une fois que les autres parties seront en vigueur.

2. QUAND?

Comme il a été mentionné précédemment, les entreprises ayant une obligation d'information du public seront tenues d'appliquer les IFRS pour les états financiers intermédiaires et annuels qui se rapportent aux exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2011. Pour les entités dont l'exercice financier coïncide avec l'année civile, les premiers états financiers selon les IFRS couvriront la période se terminant le 31 décembre 2011. Des informations comparatives devront être présentées pour l'exercice 2010. Les états financiers de l'exercice 2010 qui auront été publiés selon les PCGR devront être traités de nouveau pour respecter les IFRS. Le 1^{er} janvier 2010

³ CONSEIL DES NORMES COMPTABLES (en ligne : <http://www.cnccanada.org/resumes-des-decisions/2010/item42266.aspx>).

⁴ INSTITUT CANADIEN DES COMPTABLES AGRÉÉS, *Manuel de l'ICCA – Comptabilité, NOC-18, « Sociétés de placement », vol. I*, Toronto, ICCA (« *Manuel de l'ICCA* »).

sera donc, pour ces entités, leur date de transition aux IFRS, date à laquelle elles devront établir leur bilan d'ouverture selon les IFRS.

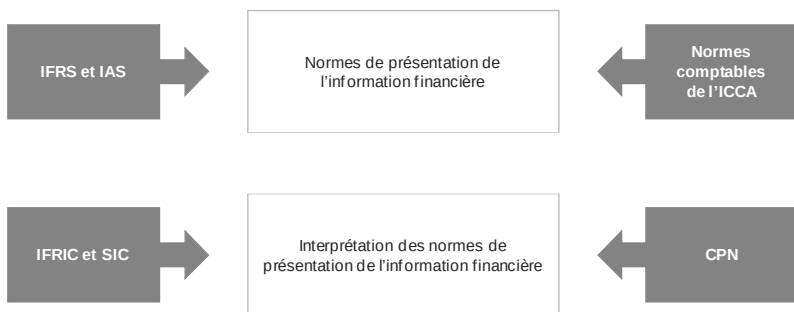
3. EN QUOI CONSISTENT LES IFRS?

L'acronyme IFRS vise :

- les Normes internationales d'information financière ou *International Financial Reporting Standards*, publiées par l'International Accounting Standards Board (« IASB »);
- les Normes comptables internationales (*International Accounting Standards* ou « IAS ») publiées par le conseil de l'International Accounting Standards Committee, prédécesseur de l'IASB, et adoptées par l'IASB au moment de sa création; et
- les interprétations élaborées par l'IFRS Interpretations Committee (auparavant appelé International Financial Reporting Interpretations Committee (« IFRIC »)) ou par son prédécesseur, le Standing Interpretations Committee (« SIC »).

Les normes IFRS et IAS et les interprétations par l'IFRS Interpretations Committee, l'IFRIC et le SIC ont toutes le même niveau d'autorité.

L'IFRS Interpretations Committee est un comité dont le mandat est de fournir des directives sur des problématiques comptables nouvelles qui ne sont pas expressément couvertes par les IFRS. Il a un rôle équivalent à celui du Comité sur les problèmes nouveaux (« CPN ») du CNC qui publiait les abrégés du CPN.



Les IFRS sont fondées sur un cadre conceptuel similaire à celui des PCGR et appliquent certains concepts identiques comme l'approche du bilan, la primauté de la substance sur la forme, le jugement et les principes par opposition aux règles, la transparence, etc. Ils sont également similaires sur le plan du style et de la forme mais utilisent parfois une terminologie différente.

Certaines normes, telles que celles sur les stocks, sur l'information sectorielle, sur les modifications comptables, sont presque identiques. Malgré tout, de façon générale, les IFRS demeurent différentes des PCGR et de petites différences dans la formulation ou l'application des principes peuvent avoir une incidence considérable dans de nombreuses situations.

4. PRINCIPALES DIFFÉRENCES ENTRE LES IFRS ET LES PCGR

La comparaison qui suit entre les IFRS et les PCGR ne porte que sur certaines des différences importantes et ne tient pas compte de toutes les différences susceptibles d'avoir une incidence pour une entité en particulier. Elle ne couvre pas toutes les normes et interprétations contenues dans les IFRS. Cette comparaison a été préparée avec les normes en vigueur le 31 décembre 2010 et pourrait ne plus convenir à une date ultérieure selon leur évolution.

4.1. REGROUPEMENTS D'ENTREPRISES

4.1.1. Sommaire

L'IASB a publié la norme IFRS 3 (révisée) en janvier 2008, dont la date d'entrée en vigueur était le 1^{er} juillet 2009. Le chapitre 1582, « Regroupements d'entreprises », qui remplacera le chapitre 1581 du *Manuel de l'ICCA* à titre prospectif et qui s'appliquera aux regroupements d'entreprises pour lesquels la date d'acquisition se situe dans un exercice ouvert à compter du 1^{er} janvier 2011, est harmonisé avec la norme IFRS 3. Une application anticipée est autorisée. Si le chapitre 1582 est adopté avant le 1^{er} janvier 2011, les nouveaux chapitres 1601, « États financiers consolidés », et 1602, « Participations ne donnant pas le contrôle », doivent être adoptés simultanément. Il est à prévoir que beaucoup d'entités canadiennes se prévaudront de la possibilité d'adopter ces chapitres dès le 1^{er} janvier 2010 afin de minimiser l'impact de la transition vers les IFRS.

La méthode de l'acquisition est utilisée pour tous les regroupements d'entreprises. Les actifs et les passifs sont évalués à leur juste valeur à la date d'acquisition (compte tenu d'un nombre limité d'exceptions précisées).

Une entité peut choisir d'évaluer les participations ne donnant pas le contrôle, soit à la juste valeur, soit sur la base de la quote-part des participations ne donnant pas le contrôle dans la juste valeur nette de ces éléments.

Le *goodwill* (ou écart d'acquisition) est évalué comme la différence entre :

- le total des éléments suivants :
 - la juste valeur à la date d'acquisition de la contrepartie transférée,
 - le montant de tout intérêt minoritaire,
 - dans le cas d'un regroupement d'entreprises réalisé par étapes (voir ci-dessous), la juste valeur à la date d'acquisition des parts de capitaux propres que l'acquéreur détenait antérieurement dans l'entreprise acquise;
- la juste valeur nette des actifs, passifs et passifs éventuels identifiables.

Si la différence susmentionnée est négative, l'excédent est comptabilisé en résultat en tant qu'acquisition à des conditions avantageuses.

Dans le cas de regroupements d'entreprises effectués par étapes, si l'acquéreur accroît ses parts dans les capitaux propres de manière à obtenir le contrôle de l'entreprise acquise, les parts de capitaux propres qu'il détenait antérieurement sont réévaluées à la juste valeur à la date d'acquisition, et tout gain ou toute perte est comptabilisé en résultat.

Si la comptabilisation initiale d'un regroupement d'entreprises ne peut être déterminée que provisoirement avant la fin de la première période après le regroupement, la comptabilisation est effectuée en utilisant les valeurs provisoires ainsi établies. Les ajustements de ces valeurs provisoires sont apportés rétrospectivement dans un délai maximum d'un an par rapport aux faits et circonstances à la date d'acquisition. Après ce délai, aucun ajustement ne peut être apporté, sauf s'il s'agit de corriger une erreur conformément à la norme IAS 8, « Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs ».

La contrepartie de l'acquisition comprend la juste valeur à la date d'acquisition de la contrepartie conditionnelle. Les variations de la contrepartie conditionnelle découlant d'événements survenus après la date d'acquisition sont comptabilisées en résultat.

Tous les coûts liés à l'acquisition (par exemple, les honoraires d'intermédiation, de consultation ou autres, ou les coûts du service d'acquisition interne) sont comptabilisés en résultat, sauf les coûts d'émission de titres d'emprunt ou de capitaux propres, qui sont comptabilisés conformément à la norme IAS 39, « Instruments financiers : comptabilisation et évaluation » et à la norme IAS 32, « Instruments financiers : présentation », respectivement.

En outre, la norme IFRS 3 fournit des commentaires précis sur certains aspects des regroupements d'entreprises, dont :

- l'identification des immobilisations incorporelles acquises;
- les relations préexistantes entre l'acquéreur et l'entreprise acquise (par exemple, les droits réacquis);
- la réévaluation des arrangements contractuels de l'entreprise acquise à la date d'acquisition.

4.1.2. Changements possibles avant la date de transition

À la suite de la publication de la norme IFRS 3 révisée en janvier 2008, aucun changement important n'est à prévoir à ce jour jusqu'à la date de transition. Toutefois, il faudra tout de même suivre l'évolution des discussions du CNC avec l'IASB portant sur certains CPN (notamment le CPN-89, « Échanges de participations entre des entreprises sous contrôle commun – Filiales en propriété exclusive ou partielle ») dont les questions ne sont pas traitées à ce jour par les IFRS.

IFRS 3 – Regroupements d'entreprises

Différences

Incidences

Entreprise par rapport à Unité économique

- La notion d'entreprise utilisée par la norme IFRS 3 est plus large que celle d'unité économique utilisée par le chapitre 1581 du *Manuel de l'ICCA*.
- Selon la norme IFRS 3, une entreprise se compose d'entrées et de processus, appliqués à ces entrées, qui sont susceptibles de créer des sorties. Même si une entreprise a généralement des sorties, ces sorties ne sont pas requises pour qu'un ensemble intégré réponde à la définition d'une entreprise.
- Selon le chapitre 1581, si un ensemble d'activités ne comprend pas d'extrants (sorties), il ne répond pas à la définition d'une unité économique : il ne s'agit donc pas d'un regroupement d'entreprises mais d'un achat d'actif.
- Plus de transactions répondront à la définition d'un regroupement d'entreprises, comme, par exemple, l'acquisition d'entreprises en phase de démarrage.
- Il y aura donc potentiellement plus de transactions qui vont générer du *goodwill*.

Participations ne donnant pas le contrôle

- La comptabilisation de la participation ne donnant pas le contrôle dans l'actif net acquis peut se faire soit à la juste valeur, soit selon la quote-part de la juste valeur de l'actif net identifiable de l'entité acquise. Selon les PCGR, la participation ne donnant pas le contrôle est comptabilisée à partir des valeurs comptables figurant dans les livres de la filiale.
- La participation ne donnant pas le contrôle dans une filiale pourrait être en situation de solde déficitaire, contrairement à ce qui est requis par les PCGR. Les pertes réparties entre les participations avec et sans contrôle dans une filiale ne se limitent pas à la valeur comptable initiale de la participation ne donnant pas le contrôle.
- Les participations ne donnant pas le contrôle seront potentiellement évaluées à un montant plus élevé, car leur évaluation sera basée sur la juste valeur et non pas sur une valeur comptable.
- L'évaluation initiale de la participation ne donnant pas le contrôle aura une incidence sur l'écart d'acquisition (*goodwill*).

- De plus, la présentation des participations ne donnant pas le contrôle doit se faire dans les capitaux propres séparément des capitaux propres de la société mère. Selon les PCGR, les participations ne donnant pas le contrôle sont généralement présentées dans le passif ou entre le passif et les capitaux propres.

Autres considérations

- La norme exige, entre autres, les considérations suivantes :
 - les coûts d’acquisition seront passés en charges (capitalisés en vertu des PCGR actuels);
 - les acquisitions par étapes – une fois le contrôle acquis, les acquisitions/dispositions subséquentes, où le contrôle est maintenu, sont des opérations touchant les capitaux propres selon les PCGR actuels. Chaque étape est traitée comme une acquisition/disposition;
 - la norme IFRS 3 exige que la juste valeur des actions transférées en contrepartie soit mesurée à la date d’acquisition alors que, selon le chapitre 1581 du *Manuel de l’ICCA*, la valeur des actions est établie en fonction de leur cours sur une durée raisonnable avant et après la date à laquelle sont convenues et annoncées les conditions du regroupement d’entreprises;
 - toute contrepartie conditionnelle devra être comptabilisée à la juste valeur à la date d’acquisition (selon les PCGR actuels, comptabilisée lorsqu’il peut être établi hors de tout doute raisonnable que la condition sera réalisée).
- Certains coûts qui étaient auparavant capitalisés vont désormais être comptabilisés en charges, augmentant ainsi la volatilité du résultat net (avant et après le regroupement) et diminuant l’écart d’acquisition (*goodwill*).
- Le prix d’acquisition pourrait être supérieur ou inférieur dans le cas d’actions négociées sur un marché public. Cette variation aura une incidence sur l’écart d’acquisition (*goodwill*).
- La contrepartie éventuelle doit être comptabilisée à la juste valeur à la date d’acquisition. Le prix d’acquisition pourrait être supérieur, et cette variation aura une incidence sur le *goodwill*. Par ailleurs, toute variation de la provision liée à la contrepartie conditionnelle viendra influencer sur le résultat net (et non pas l’écart d’acquisition ou *goodwill*).

Période d'évaluation

- La norme IFRS 3 permet d'apporter des ajustements à des éléments comptabilisés lors de la comptabilisation initiale d'un regroupement d'entreprises durant une période maximale d'un an à compter de la date d'acquisition, lorsque de nouvelles informations à propos de faits et de circonstances qui existaient à la date d'acquisition sont obtenues. Ces ajustements sont effectués de manière rétrospective comme s'ils avaient été faits à la date d'acquisition.
- Selon les PCGR, les ajustements apportés aux montants provisoires sont généralement comptabilisés prospectivement.
- Les chiffres comparatifs liés à l'exercice précédent devront être retraités.

4.2. CONSTATATION DES PRODUITS

4.2.1. Sommaire

Selon les IFRS, la reconnaissance du revenu est traitée par deux normes (IAS 18, « Produit des activités ordinaires », et IAS 11, « Contrats de construction ») et par plusieurs interprétations.

4.2.2. Norme IAS 18 – Produits des activités ordinaires

L'objectif est de prescrire le traitement comptable des produits des activités ordinaires provenant de la vente de biens, de la prestation de services ainsi que des intérêts, redevances et dividendes.

Les produits des activités ordinaires sont évalués à la juste valeur de la contrepartie reçue ou à recevoir.

Les produits des activités ordinaires sont généralement comptabilisés lorsqu'il est probable que des avantages économiques iront à l'entité, lorsque le montant peut être évalué de façon fiable et lorsque les conditions suivantes sont remplies :

- des produits des activités ordinaires provenant de la vente de biens : lorsque les risques et avantages importants ont été transférés à l'acheteur, le vendeur a perdu le contrôle effectif du bien cédé et le coût peut être évalué de façon fiable;

- des produits des activités ordinaires provenant de la prestation de services : méthode du pourcentage d'avancement des travaux;
- des produits des activités ordinaires provenant des intérêts, des redevances et des dividendes : lorsqu'il est probable que les avantages économiques iront à l'entité :
 - intérêts – il faut utiliser la méthode du taux d'intérêt effectif décrite dans la norme IAS 39,
 - redevances – il faut les comptabiliser au fur et à mesure qu'elles sont acquises, selon la substance de l'accord,
 - dividendes – il faut les comptabiliser lorsque le droit de l'actionnaire à recevoir le paiement est établi.

Dans le cas d'une transaction avec des composantes multiples (par exemple, la vente de biens avec un montant identifiable pour le service ultérieur), les critères de comptabilisation s'appliquent aux composantes individuelles.

4.2.3. Norme IAS 11 – Contrats de construction

L'objectif est de prescrire le traitement comptable des produits et des coûts relatifs aux contrats de construction dans les états financiers de l'entrepreneur.

Les produits du contrat comprennent le montant convenu dans le contrat initial et les modifications dans les travaux du contrat, les réclamations et les primes de performance dans la mesure où il est probable qu'elles donneront lieu à des produits et où elles peuvent être évaluées de façon fiable.

Lorsque le résultat d'un contrat de construction peut être estimé de façon fiable, les produits et les coûts sont comptabilisés en fonction du degré d'avancement de l'activité du contrat (méthode de pourcentage d'avancement) alors que, lorsque le résultat d'un contrat de construction ne peut être estimé de façon fiable, aucun profit n'est comptabilisé. Les produits du contrat ne sont comptabilisés que dans la limite des coûts du contrat qui ont été engagés et qui seront probablement recouvrables, et les coûts du contrat sont passés en charges au fur et à mesure qu'ils sont engagés.

Lorsqu'il est probable que le total des coûts du contrat sera supérieur au total des produits du contrat, la perte prévue est immédiatement comptabilisée.

4.2.4. IFRIC 13 – Programmes de fidélisation de la clientèle

L'interprétation IFRIC 13 exige que la juste valeur de la contrepartie reçue ou à recevoir au titre de la vente initiale soit répartie entre les points-cadeaux et les autres éléments de la vente. La contrepartie affectée aux points-cadeaux doit être évaluée par référence à leur juste valeur.

Si l'entité fournit elle-même les cadeaux, elle doit comptabiliser la contrepartie affectée aux points-cadeaux en produit lorsque les points-cadeaux sont échangés et qu'elle remplit son obligation de livrer les cadeaux. Le montant du produit comptabilisé sera basé sur le nombre de points-cadeaux qui ont été échangés contre des cadeaux, par rapport au nombre total d'unités dont l'échange était attendu.

Si c'est un tiers qui fournit les cadeaux, l'entité doit apprécier si elle encaisse la contrepartie affectée aux points-cadeaux pour son propre compte (c'est-à-dire à titre de mandant de la transaction) ou pour le compte du tiers (c'est-à-dire à titre d'agent du tiers) :

Si l'entité encaisse la contrepartie pour le compte du tiers, elle doit :

- a) évaluer son produit comme étant le montant net qu'elle conserve pour son propre compte, soit la différence entre la contrepartie reçue affectée aux points-cadeaux et le montant dû au tiers au titre de la fourniture des cadeaux; et
- b) comptabiliser ce montant net en produits lorsque naissent l'obligation du tiers de livrer les cadeaux et son droit d'obtenir la contrepartie correspondante. Cela peut intervenir dès que les points-cadeaux sont octroyés. À l'inverse, si le client peut choisir de réclamer des cadeaux soit auprès de l'entité, soit auprès d'un tiers, cela n'intervient qu'au moment où le client réclame les cadeaux auprès du tiers.

Si l'entité encaisse la contrepartie pour son propre compte, elle doit évaluer ses produits comme étant la contrepartie brute affectée aux points-cadeaux et comptabiliser ces produits lorsqu'elle remplit ses obligations de livrer les cadeaux.

4.2.5. Changements possibles avant la date de transition

L’IASB et le Financial Accounting Standards Board (« FASB ») conduisent ensemble un projet pour élaborer une norme commune sur la reconnaissance des revenus. Les principaux objectifs de ce projet sont de fournir un modèle unique de reconnaissance des produits applicable à un éventail d’industries, de concevoir un modèle fondé sur la variation d’actifs et de passifs précis, d’apporter des modifications pour éliminer les faiblesses et les incohérences dans les normes et les concepts existants et de faire converger les exigences des IFRS et des PCGR des États-Unis.

L’IASB et le FASB proposent comme principe qu’une entité constate un produit quand elle satisfait aux obligations de performance du contrat en transférant les biens et les services au client. Ce principe existe déjà, mais l’IASB et le FASB sont d’avis qu’en clarifiant ce principe et en l’appliquant systématiquement à tous les contrats, cela améliorera la comparabilité et la compréhension des revenus pour les utilisateurs des états financiers.

Un exposé-sondage a été publié en juin 2010⁵. La norme révisée devrait être publiée dans le deuxième trimestre de 2011 et la date d’entrée en vigueur n’a pas été fixée. Les commentaires ci-dessous se fondent sur la version courante de la norme IAS 18. Certaines des différences indiquées ci-après pourraient être éliminées dans la version révisée de cette norme et d’autres pourraient s’ajouter.

IAS 18 – Constatation des produits	
Différences	Incidences
IAS 18 – Évaluation du produit des activités ordinaires	
• Selon la norme IAS 18, les produits des activités ordinaires doivent être évalués à la juste valeur de la contrepartie reçue ou à recevoir, en tenant compte du montant de toute remise commerciale ou rabais pour quantités consenti par l’entité.	• Une partie de produits des activités ordinaires pourrait désormais être comptabilisée à titre de produits financiers pour les entités ayant comme pratique courante d’accorder à leurs clients des modalités de paiement différé pour les services et les produits livrés ou lorsque des transactions

⁵ INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD (en ligne : http://www.ifrs.org/NR/rdonlyres/B3EDDB30-3EC9-4418-875A-EA14923656AE/0/FRRevContractsapp_guidance10.pdf).

- Lorsque l'entrée de trésorerie ou d'équivalent de trésorerie est différée, la juste valeur de la contrepartie peut être inférieure au montant nominal de la trésorerie reçue ou à recevoir. La juste valeur de la contrepartie est déterminée en actualisant l'ensemble des entrées futures au moyen d'un taux d'intérêt implicite (taux le plus facilement déterminable entre a) le taux qui existe pour un instrument financier similaire provenant d'un émetteur ayant une notation similaire, ou b) le taux d'intérêt qui permet de rendre le montant nominal de l'instrument égal au prix de vente actuel au comptant des biens ou services). La différence entre la juste valeur et le montant nominal de la contrepartie est comptabilisée en produits financiers.
- Les PCGR contiennent des directives moins explicites sur le sujet; il pourrait donc y avoir des différences en ce qui a trait à l'évaluation.

génératrices de produits comportent un élément de financement.

IAS 18 -Accords de prestations multiples générateurs de produits

- La norme IAS 18 contient très peu de directives et indique que les critères de reconnaissance sont appliqués séparément à chaque transaction, sauf dans le cas où il est nécessaire d'appliquer les critères de comptabilisation à des éléments d'une transaction unique identifiables séparément afin de refléter la substance de cette transaction.
- À l'inverse, les critères de comptabilisation sont appliqués à deux ou plusieurs transactions regroupées lorsque celles-ci sont liées de telle façon que leur incidence commerciale ne peut être comprise sans faire référence à l'ensemble des transactions considérées comme un tout.
- Les PCGR traitent cette question de façon détaillée avec le CPN-142, « Accords de prestations multiples générateurs de produits ». Ce CPN

- Le moment où les produits sont comptabilisés pourrait varier ainsi que l'allocation entre les différentes prestations.

établit des critères détaillés pour déterminer la mesure dans laquelle chaque prestation doit être comptabilisée séparément et, le cas échéant, pour déterminer comment répartir la contrepartie entre les différentes prestations.

IAS 18 – Frais initiaux

- La norme IAS 18 permet la comptabilisation en revenus des frais initiaux dès le début d'un contrat d'adhésion, lorsqu'il y a une cotisation annuelle distincte et que le risque lié à la recouvrabilité n'est pas important. Selon les PCGR, ces frais seraient comptabilisés en revenus sur la durée du contrat.
- Le moment où les produits sont comptabilisés pourrait varier ainsi que l'allocation entre les différentes prestations.

IAS 11 – Contrats de construction

Différences

- Les IFRS ne permettent pas l'utilisation de la méthode de l'achèvement des travaux tel que le permet le chapitre 3400 du *Manuel de l'ICCA*.
- Selon la norme IAS 11, lorsque le résultat d'un contrat de construction ne peut être estimé de façon fiable, les produits ne doivent être comptabilisés que dans la limite des coûts du contrat qui ont été engagés et qui seront probablement recouvrables et les coûts du contrat doivent être comptabilisés en charges au cours de la période où ils sont engagés. Il est à noter que ces dispositions s'appliquent également à la comptabilisation du produit des activités ordinaires et des charges y afférentes pour une transaction impliquant une prestation de services.

Incidences

- Dans les cas où les produits sont actuellement comptabilisés à l'achèvement des travaux, le moment où les produits sont comptabilisés pourrait différer.

IFRIC 13 – Programmes de fidélisation de la clientèle

Différences

- Les IFRS comprennent des exigences détaillées sur les programmes de fidélisation de la clientèle, sujet qui n'est pas expressément abordé par les PCGR.

Incidences

- Des différences importantes pourraient exister par rapport à la pratique actuelle. En effet, plusieurs entités du secteur du commerce de détail ont comme pratique actuelle de constater une provision et non pas de différer une partie du revenu, comme l'exigent les IFRS.

4.3. PARTICIPATION DANS DES COENTREPRISES

4.3.1. Sommaire

La norme IAS 31 doit être appliquée à la comptabilisation des participations dans des coentreprises et à la présentation des actifs, passifs, produits et des charges de coentreprises dans les états financiers de coentrepreneurs et d'investisseurs, quelles que soient les structures ou les formes selon lesquelles sont menées les activités de la coentreprise.

La principale caractéristique d'une coentreprise est l'existence d'un accord contractuel portant sur le partage du contrôle de l'entreprise. La coentreprise peut se présenter sous la forme d'activités contrôlées conjointement, d'actifs contrôlés conjointement ou d'entités contrôlées conjointement. La comptabilisation dépend de la nature du contrôle conjoint :

- **Activités contrôlées conjointement :** un coentrepreneur doit comptabiliser les actifs dont il a le contrôle et les passifs qu'il contracte ainsi que les charges qu'il engage et sa quote-part des produits qu'il retire de la vente des biens ou des services de la coentreprise.
- **Actifs contrôlés conjointement :** un coentrepreneur doit comptabiliser sa quote-part des actifs contrôlés conjointement, tout passif qu'il contracte, sa quote-part de tout passif qu'il contracte conjointement avec les autres coentrepreneurs, tout produit de la vente ou de l'utilisation de sa quote-part de la production de la coentreprise, ainsi que sa quote-part de toute charge engagée par la coentreprise et toute charge engagée au titre de sa participation dans la coentreprise.

- **Entités contrôlées conjointement :** les deux méthodes comptables suivantes sont permises :
 - consolidation proportionnelle : selon cette méthode, le bilan du coentrepreneur inclut sa quote-part des actifs contrôlés conjointement et sa quote-part de passif dont il est conjointement responsable. Son état du résultat global comprend sa quote-part des produits et des charges de l'entité contrôlée conjointement;
 - méthode de la mise en équivalence (ou valeur de consolidation) telle qu'elle est décrite dans la norme IAS 28.

4.3.2. Changements possibles avant la date de transition

La norme IAS 31 est en cours de révision. Il est prévu que la méthode de la consolidation proportionnelle ne sera plus permise. La version révisée devrait être publiée dans le premier trimestre de 2011 et la date d'entrée en vigueur n'a pas été fixée. Le CNC a par contre annoncé qu'il en permettra l'adoption anticipée.

Les commentaires ci-dessous se fondent sur la version courante de la norme IAS 31. La différence indiquée ci-après pourrait être éliminée dans la version révisée de cette norme et d'autres pourraient s'ajouter.

IAS 31 – Participation dans des coentreprises	
Différences	Incidences
• Pour les entités contrôlées conjointement, les IFRS permettent actuellement l'utilisation de la consolidation proportionnelle et la méthode de la mise en équivalence (valeur de consolidation) alors que les PCGR ne permettent que la méthode de la consolidation proportionnelle. Comme il a été mentionné ci-dessus, la norme IAS 31 est en cours de révision et l'exposé-sondage propose d'obliger l'utilisation de la méthode de la mise en équivalence.	• Le passage de la consolidation proportionnelle à la méthode de la mise en équivalence aura une incidence significative sur la présentation de l'état de la situation financière (le bilan) et du résultat net. Dans certaines circonstances, il pourrait également y avoir une incidence sur le résultat net, notamment lorsqu'une entité a, de façon cumulative, comptabilisé proportionnellement des pertes nettes supérieures au montant de sa participation. L'excédent de pertes nettes sur le montant de la participation n'est comptabilisé que lorsque certains critères sont respectés selon la méthode de la mise en équivalence.

4.4. PROVISIONS, PASSIFS ÉVENTUELS ET ACTIFS ÉVENTUELS

4.4.1. Sommaire

L'objectif de la norme IAS 37 est de prescrire les critères de comptabilisation pertinents et les bases d'évaluation appropriées appliquées aux provisions, aux passifs éventuels et aux actifs éventuels, et de s'assurer que les notes aux états financiers fournissent suffisamment d'informations pour permettre aux utilisateurs de comprendre la nature, l'échéance et le montant de ces provisions, passifs éventuels et actifs éventuels. Les dépenses futures prévues, même si elles sont autorisées par le conseil d'administration, sont exclues de la comptabilisation, tout comme les charges à payer au titre des incertitudes générales et d'autres événements qui n'ont pas encore eu lieu.

Il faut comptabiliser une provision uniquement lorsqu'un événement passé a donné lieu à une obligation juridique ou implicite, qu'une sortie de ressources est probable et que le montant de l'obligation peut être estimé de manière fiable.

Le montant comptabilisé à titre de provision doit être la meilleure estimation du montant du règlement à la fin de la période de présentation de l'information financière. Ce montant est revu à chaque fin de période et ajusté en fonction du changement à l'estimation. Une provision ne doit être utilisée que pour le but fixé à l'origine.

Les contrats déficitaires, les restructurations, les garanties, les obligations implicites et la restauration de lieux constituent des exemples d'éléments visés par des provisions.

Il est question de passif éventuel dans les cas suivants :

- lorsqu'il existe une obligation potentielle dont l'existence sera confirmée par un événement futur qui n'est pas sous le contrôle de l'entité;
- lorsqu'une sortie de ressources n'est pas probable pour régler une obligation actuelle;
- lorsqu'il est impossible d'estimer le montant de l'obligation actuelle avec une fiabilité suffisante (cette situation étant rare).

Le passif éventuel doit être divulgué par voie de note aux états financiers, mais si le risque de sortie de ressources est faible, il n'a pas à l'être.

Un actif éventuel survient lorsque l'entrée d'avantages économiques est probable, sans être quasiment certaine, et que la survenance dépend d'un événement qui n'est pas sous le contrôle de l'entité.

Un actif éventuel doit être uniquement présenté. Lorsque la réalisation d'un produit est quasiment certaine, il convient de comptabiliser l'actif correspondant.

4.4.2. Changements possibles avant la date de transition

L'IASB travaillait jusqu'à tout récemment à un projet de modifications à la norme IAS 37. Ce projet a pour objectif de modifier la norme actuelle pour adopter les indications d'application de FAS 146, « Accounting for Costs Associated with Exit or Disposal Activities », pour les coûts associés à la restructuration et pour les indemnités de licenciement (traitées dans la norme IAS 19) et d'apporter des améliorations à l'identification et à la constatation des passifs. En novembre 2010, l'IASB et le FASB ont décidé de reporter les discussions sur ce projet au deuxième semestre de 2011 afin de consacrer l'essentiel de leurs efforts à des projets considérés comme plus urgents. Les commentaires ci-dessous se fondent sur la version courante de la norme IAS 37. Certaines des différences indiquées ci-après pourraient être éliminées dans la version révisée de cette norme, et d'autres pourraient s'ajouter.

IAS 37 – Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels

Différences

Incidences

Comptabilisation – Seuil

- | | |
|--|---|
| <ul style="list-style-type: none"> • Pour qu'une provision soit comptabilisée, trois conditions doivent être réunies : <ul style="list-style-type: none"> – l'entité doit avoir une obligation actuelle (juridique ou implicite) résultant d'un événement passé; – il est probable (c'est-à-dire 50 % et plus) qu'une sortie de ressources sera nécessaire pour régler l'obligation; | <ul style="list-style-type: none"> • De nouvelles provisions pourraient être comptabilisées en raison du seuil inférieur de déclenchement de la comptabilisation selon les IFRS. |
|--|---|

- le montant de l'obligation peut être estimé de manière fiable.
- La norme IAS 37 retient donc la notion de plus probable qu'improbable (c'est-à-dire plus de 50 %) pour comptabiliser une provision, alors que les PCGR se basent sur la notion de probable (soit environ plus de 70 % en pratique).

Comptabilisation – Obligations implicites

- Une provision est comptabilisée si une entité a une obligation juridique ou implicite. Cette dernière découle des pratiques passées, de la politique affichée ou d'une déclaration récente et particulière de l'entité, par exemple : améliorations apportées à un régime de retraite ou de l'historique de remboursement à l'égard des produits de l'entité, ou encore d'obligations de mise hors service d'immobilisations qui ne découleraient pas d'obligations juridiques ou contractuelles.
- De nouveaux passifs pourraient être comptabilisés en raison de la notion d'obligation implicite que l'on retrouve explicitement dans les IFRS.

Le *Manuel de l'ICCA* ne définit pas les obligations implicites, bien que le chapitre 1000 indique que les passifs peuvent être comptabilisés lorsqu'ils résultent d'une obligation implicite.

Évaluation – Meilleure estimation

- Le montant comptabilisé à titre de provision doit être la meilleure estimation du montant du règlement à la date de clôture. Des directives détaillées sont fournies quant à la méthodologie à suivre pour déterminer la meilleure estimation. Les PCGR ne contiennent pas de directives aussi détaillées.
- Pour les entités dont les pratiques actuelles sont différentes des directives détaillées des IFRS, certaines estimations pourraient varier.

Comptabilisation – Obligations de mise hors service

- Selon la norme IAS 37, les obligations de mise hors service d'immobilisations incluent à la fois les obligations juridiques et les obligations implicites. Selon le chapitre 3110, « Obligations liées à la mise hors service
- L'évaluation de certaines obligations de mise hors service pourrait varier du fait que les IFRS comportent des exigences différentes.
- Par ailleurs, de nouvelles obligations de mise hors service pourraient être

d'immobilisations », du *Manuel de l'ICCA*, les obligations à prendre en compte sont uniquement les obligations juridiques.

comptabilisées du fait d'obligations implicites.

- Le montant comptabilisé à titre d'obligations de mise hors service d'immobilisations doit être la meilleure estimation du montant du règlement à la date de clôture (ce qui n'est pas nécessairement égal à la juste valeur), alors que selon les PCGR il est basé sur la juste valeur de l'obligation incluant des hypothèses de marché.
- Le taux d'actualisation pris en compte pour le calcul des obligations de mise hors service d'immobilisations est défini non pas en fonction du taux sans risque ajusté auquel l'entité peut se financer, basé sur une échéance similaire à celle de l'obligation de mise hors service (comme selon le chapitre 3110), mais en fonction des risques précis liés à cette obligation.
- En cas de réduction de l'obligation de mise hors service d'immobilisations, le taux d'actualisation qu'il convient de retenir est celui existant à ce moment-là, alors que, selon le chapitre 3110, il faut retenir le taux d'actualisation pris en compte initialement.
- Selon la norme IAS 37, la charge de désactualisation est comptabilisée en frais financiers et non pas en charges d'exploitation comme l'exige le chapitre 3110.

4.5. PAIEMENT FONDÉ SUR DES ACTIONS

4.5.1. Sommaire

L'objectif de la norme IFRS 2 est de prescrire le mode de comptabilisation des transactions par lesquelles l'entité reçoit ou acquiert des biens ou des services, soit en contrepartie d'instruments de capitaux propres de cette entité, soit en engageant des passifs dont le montant est fondé sur le prix des actions de l'entité.

Toutes les transactions dont le paiement est fondé sur des actions doivent être comptabilisées dans les états financiers au moyen d'une méthode d'évaluation de la juste valeur.

Une charge est comptabilisée lorsque les biens ou les services sont reçus ou consommés.

En principe, les transactions dans le cadre desquelles des biens ou des services sont reçus en contrepartie d'instruments de capitaux propres de l'entité doivent être évaluées à la juste valeur des biens ou des services reçus. Cependant, la juste valeur des instruments de capitaux propres attribués ne peut être utilisée que s'il est impossible d'évaluer la juste valeur des biens ou des services de façon fiable.

En ce qui concerne les transactions effectuées avec des membres du personnel et des tiers fournissant des services similaires, l'entité doit évaluer la juste valeur des instruments de capitaux propres attribués puisqu'il n'est habituellement pas possible d'estimer de manière fiable la juste valeur des services reçus de membres du personnel.

Pour les transactions évaluées à la juste valeur des biens ou des services reçus, la juste valeur doit être estimée à la date à laquelle ces biens ou services sont reçus. Quant aux transactions évaluées par référence à la juste valeur des instruments de capitaux propres attribués (comme les transactions effectuées avec des membres du personnel), la juste valeur doit être estimée à la date d'attribution.

Pour les biens ou les services évalués par référence à la juste valeur des instruments de capitaux propres attribués, la norme IFRS 2 précise qu'en général, les conditions d'acquisition des droits, autres que les conditions de marché, ne sont pas prises en compte lors de l'estimation de la juste valeur des actions ou des options à la date d'évaluation pertinente (tel qu'il est précisé ci-dessus). Plutôt, les conditions d'acquisition des droits sont prises en considération en rajustant le nombre d'instruments de capitaux propres compris dans l'évaluation du montant de la transaction, de sorte que, en fin de compte, le montant comptabilisé pour les biens ou les services reçus en contrepartie des instruments de capitaux propres attribués soit basé sur le nombre d'instruments de capitaux propres finalement acquis.

La norme IFRS 2 impose que la juste valeur des instruments de capitaux propres attribués soit fondée sur les prix de marché lorsqu'ils sont disponibles, en tenant compte des caractéristiques et conditions précises auxquelles ces instruments de capitaux propres ont été attribués. En

l'absence de prix de marché, la juste valeur est estimée en utilisant un modèle d'évaluation pour déterminer ce qu'aurait été le prix de ces instruments de capitaux propres à la date d'évaluation lors d'une transaction conclue dans des conditions de concurrence normale, entre parties bien informées et consentantes. La norme IFRS 2 ne précise pas le modèle d'évaluation qu'il faut utiliser.

La norme IFRS 2 exige l'utilisation d'une méthode d'évaluation de la juste valeur pour comptabiliser les paiements fondés sur des actions, ce qui correspond au principe général du chapitre 3870. Par contre, ce dernier exige ou permet l'utilisation d'autres méthodes d'évaluation pour certains types précis d'avantages.

4.5.2. Changements possibles avant la date de transition

Aucun changement important n'est à prévoir jusqu'à la date de transition.

IFRS 2 – Paiement fondé sur des actions

Différences

Incidences

Évaluation des attributions

- Selon la norme IFRS 2, l'évaluation des attributions doit être fondée sur la juste valeur des biens ou des services reçus, sauf si elle ne peut être estimée de façon fiable, auquel cas la juste valeur des instruments de capitaux propres attribués doit être utilisée.
- Selon le chapitre 3870 du *Manuel de l'ICCA*, cette évaluation doit être fondée sur la juste valeur des biens ou des services reçus ou selon la juste valeur des capitaux propres attribués, en retenant la juste valeur dont la mesure est la plus fiable.
- L'évaluation de la charge liée à la rémunération à base d'actions pourrait être différente.

Attributions réglées en espèces

- Selon le chapitre 3870, pour les droits à la plus-value d'action, l'entité doit évaluer le coût de rémunération comme l'excédent de la cote des actions sur la valeur fixée (valeur intrinsèque). Les
- Le moment où le passif et la charge sont constatés pourrait être différent.

variations de la cote des actions entre la date d'attribution et la date d'évaluation entraînent une variation de l'évaluation de la rémunération.

- Selon les IFRS, le coût de rémunération et le passif correspondant doivent être évalués à la juste valeur, ce qui ne correspond pas à la valeur intrinsèque. Puisque le passif est réévalué jusqu'à son règlement, à la fois selon les PCGR et les IFRS, la différence n'est qu'un écart temporaire.

Attributions réglées en capitaux propres assorties de conditions d'acquisition graduelles

- Selon la norme IFRS 2, la charge est comptabilisée sur une base accélérée pour rendre compte de l'acquisition réelle (c'est-à-dire que chaque tranche est traitée en tant qu'attribution distincte assortie d'une période d'acquisition distincte). Selon le chapitre 3870, on peut choisir soit d'amortir la totalité de l'attribution selon la méthode linéaire, soit de comptabiliser la charge sur une base accélérée (similaire aux IFRS).
- Le total de la charge de rémunération et le moment où cette charge est comptabilisée aux résultats pourraient être différents.

Conditions d'acquisition des droits

- La norme IFRS 2 ne permet pas de comptabiliser la dépense liée aux octrois d'instruments de capitaux propres comme si l'ensemble des droits allaient être acquis.
- Ainsi selon la norme IFRS 2, l'entité doit estimer un montant basé sur la meilleure estimation disponible du nombre d'instruments dont l'acquisition est attendue.
- Selon le chapitre 3870 du *Manuel de l'ICCA*, l'entité peut choisir de comptabiliser le coût de rémunération sur la base de l'estimation la plus probable du nombre d'instruments de capitaux propres pour lesquels il est prévu que les droits deviendront acquis et de réviser cette estimation, au besoin, ou encore l'entité peut commencer à comptabiliser le coût de rémunération comme s'il était
- Le moment où la charge de rémunération est constatée, pour les entités ayant fait le choix de comptabiliser la rémunération comme si tous les instruments allaient être acquis et d'effectuer des ajustements au titre des extinctions ou des annulations lorsque ces dernières se produisent, pourrait être différent.

prévu que les droits à tous les instruments attribués qui ne sont subordonnés qu'à une condition de service deviendront acquis. L'effet des extinctions ou des annulations réelles est ensuite constaté à mesure que celles-ci se produisent.

4.6. IMMOBILISATIONS CORPORELLES

4.6.1. Sommaire

Les coûts des immobilisations corporelles doivent être comptabilisés en tant qu'actifs s'il est probable que les avantages économiques futurs associés à l'élément en cause iront à l'entité, et si le coût de cet élément peut être évalué de façon fiable.

La comptabilisation initiale est effectuée au coût, ce qui inclut tous les coûts nécessaires pour rendre l'immobilisation dans l'état prévu pour l'utilisation visée.

Une fois l'acquisition effectuée, la norme IAS 16 permet de choisir une méthode comptable parmi les suivantes :

- modèle du coût : l'immobilisation doit être comptabilisée à son coût, diminué de l'amortissement cumulé et du cumul des pertes de valeur;
- modèle de réévaluation : l'immobilisation doit être comptabilisée à son montant réévalué, à savoir sa juste valeur à la date de réévaluation, diminuée de l'amortissement et des pertes de valeur ultérieures.

Selon le modèle de réévaluation, les réévaluations doivent être effectuées avec une régularité suffisante pour s'assurer que la valeur comptable ne diffère pas de façon significative de celle qui aurait été déterminée en utilisant la juste valeur à la fin de la période de présentation de l'information financière. Les augmentations résultant des réévaluations doivent être portées directement au crédit des capitaux propres (autres éléments du résultat global). Toutefois, elles doivent être comptabilisées en résultat net dans la mesure où elles compensent une diminution de réévaluation du même actif, précédemment comptabilisée en résultat net.

Les diminutions résultant des réévaluations doivent être d'abord portées à l'écart de réévaluation dans les capitaux propres (autres éléments du

résultat global) se rapportant à l’actif en cause, et tout excédent doit être porté aux résultats.

Lorsque l’actif réévalué est sorti, l’écart de réévaluation pris en compte dans les capitaux propres (autres éléments du résultat global) demeure dans les capitaux propres et n’est pas ramené dans les résultats.

Les composantes d’un actif auquel sont associés différents rythmes de consommation des avantages doivent être amorties séparément dans la mesure où ces composantes ont un coût significatif par rapport au coût total de l’actif.

L’amortissement est systématiquement réparti sur la durée d’utilité de l’actif. Le mode d’amortissement doit rendre compte du rythme de consommation des avantages. La valeur résiduelle doit être révisée au moins à chaque fin de période annuelle et elle doit être égale au montant que l’entité recevrait à ce moment si l’actif était déjà dans l’état prévu à la fin de sa durée d’utilité.

Si l’exploitation d’une immobilisation corporelle nécessite régulièrement des inspections majeures, pour chaque inspection majeure effectuée, le coût connexe est comptabilisé dans la valeur comptable de l’immobilisation, si les critères de comptabilisation sont remplis.

4.6.2. Changements possibles avant la date de transition

Aucun changement important n’est à prévoir jusqu’à la date de transition.

IAS 16 – Immobilisations corporelles

Différences

Incidences

Comptabilisation – Constatation initiale

- Les pertes opérationnelles initiales ne sont pas incluses dans la valeur comptable, contrairement aux PCGR qui permettent dans certains cas que les produits nets ou charges nettes afférents à une immobilisation corporelle soient pris en compte dans la détermination du coût dans certains cas.
- La valeur comptable de certaines immobilisations pourrait varier.

Comptabilisation – Constatation ultérieure

- Une fois l'acquisition effectuée, la norme IAS 16 permet de choisir soit le modèle du coût, soit le modèle de la réévaluation, alors que les PCGR permettent uniquement le modèle du coût.
- Le choix de la méthode de comptabilisation s'applique uniformément par classe d'immobilisations, ce qui inclut également les sociétés associées (ou satellites) et les coentreprises.
- Lorsque le modèle de la réévaluation est choisi, les réévaluations doivent être effectuées sur une base régulière, mais pas nécessairement chaque année afin de s'assurer que la valeur inscrite aux livres n'est pas significativement différente de la juste valeur.
- Pour les entités qui choisiront le modèle de la réévaluation, des différences importantes sont à prévoir, tant en ce qui a trait au bilan qu'en ce qui a trait aux résultats.
- L'adoption du modèle du coût n'entraîne que peu de changements comparativement à celui de la réévaluation, car ce modèle est similaire aux PCGR. Par contre, il existe des différences d'application de ce modèle (voir ci-dessous).

Comptabilisation – Approche par composantes

- Les composantes d'un actif auquel sont associés différents rythmes de consommation des avantages économiques futurs doivent être amorties séparément. Ce concept existe dans les PCGR; par contre, il n'est appliqué que lorsqu'il est raisonnablement possible de le faire.
- Les pièces de rechange principales et les stocks de pièces de sécurité constituent des immobilisations corporelles si l'entité compte les utiliser sur plus d'une période. De même, si les pièces de rechange et le matériel d'entretien ne peuvent être utilisés qu'avec une immobilisation corporelle, ils sont comptabilisés en tant qu'immobilisations corporelles.
- L'approche par composante pourrait ajouter plus de catégories d'amortissement et accroître la complexité des suivis.

Inspections majeures

- La poursuite de l'exploitation d'une immobilisation corporelle peut être soumise à la condition de la réalisation régulière d'inspections majeures destinées à déceler d'éventuelles défaillances, avec ou sans remplacement de pièces.
- Lorsqu'une inspection majeure est réalisée, son coût est comptabilisé dans la valeur comptable de l'immobilisation corporelle à titre de remplacement, si les critères de comptabilisation sont respectés. Toute valeur comptable résiduelle du coût de la précédente inspection est décomptabilisée.
- Selon les PCGR, seuls les coûts respectant les critères d'une amélioration sont capitalisés. La plupart des coûts d'inspection sont passés en charges à titre d'entretien et de réparations, sauf lorsqu'une composante significative est remplacée.
- Pour les entités dont les conventions comptables actuelles sont différentes des exigences des IFRS, la valeur comptable de certaines immobilisations pourraient varier.

4.7. COÛTS D'EMPRUNT

4.7.1. Sommaire

Le principe fondamental de la norme IAS 23 réside dans le fait que les coûts d'emprunt qui sont directement attribuables à l'acquisition, à la construction ou à la production d'un actif qualifié font partie du coût de cet actif. Les autres coûts d'emprunt sont comptabilisés en charges.

Un actif qualifié est un actif exigeant une longue période de préparation avant de pouvoir être utilisé ou vendu.

Lorsqu'une entité emprunte des fonds expressément en vue de l'obtention d'un actif qualifié, l'entité doit déterminer le montant des coûts d'emprunt incorporables au coût de l'actif comme étant égal aux coûts d'emprunt réels engagés sur cet emprunt au cours de la période, diminués de tout produit obtenu du placement temporaire de ces fonds.

Dans la mesure où une entité emprunte des fonds de façon générale et les utilise en vue de l'obtention d'un actif qualifié, elle doit déterminer le

montant des coûts d’emprunt incorporables au coût de l’actif en appliquant un taux de capitalisation aux dépenses relatives à cet actif. Ce taux de capitalisation doit être la moyenne pondérée des coûts d’emprunt applicables aux emprunts de l’entité en cours au titre de la période, autres que les emprunts particuliers.

Les entités doivent commencer à incorporer les coûts d’emprunt dans le coût d’un actif qualifié à la date de commencement, la suspendre pendant les périodes longues au cours desquelles elles interrompent le développement actif d’un actif qualifié, et y mettre fin lorsque les activités indispensables à la préparation de l’actif préalablement à son utilisation ou à sa vente prévue sont pratiquement toutes terminées.

4.7.2. Changements possibles avant la date de transition

Aucun changement important n’est à prévoir jusqu’à la date de transition.

IAS 23 – Coûts d’emprunt

Différences

- La norme IAS 23 exige que les coûts d’emprunt attribuables à l’acquisition, la construction ou la production d’un actif qualifié soient incorporés dans le coût de l’actif. Selon les PCGR, les entités peuvent capitaliser les coûts d’emprunt ou les passer en charges. Les PCGR ne fournissent pas de directives particulières quant à la mesure de ces coûts.

Incidences

- Une partie des coûts d’emprunt pourrait devoir être capitalisée à des actifs qualifiés.

4.8. DÉPRÉCIATION D’ACTIFS

4.8.1. Sommaire

La norme IAS 36 s’applique généralement à la dépréciation des immobilisations corporelles et incorporelles. La norme s’applique également à certains actifs financiers tels que les filiales, les entreprises associées et les coentreprises.

Une perte de valeur doit être comptabilisée lorsque la valeur comptable d’un actif excède sa valeur recouvrable.

La valeur recouvrable est la valeur la plus élevée entre sa juste valeur diminuée des coûts de la vente et sa valeur d'utilité.

La valeur d'utilité est la valeur actualisée des flux de trésorerie futurs estimatifs qui devraient être générés par l'utilisation continue de l'actif et par sa sortie à la fin de la durée d'utilité.

La valeur recouvrable est déterminée pour un actif pris individuellement, à moins que l'actif ne génère pas d'entrées de trésorerie largement indépendantes des entrées de trésorerie générées par d'autres actifs. Si tel est le cas, la valeur recouvrable est déterminée pour l'unité génératrice de trésorerie (« UGT ») à laquelle l'actif appartient (donc l'actif est regroupé avec d'autres actifs pour former une UGT).

Le test de dépréciation portant sur le *goodwill* doit être effectué au niveau le plus bas dans l'entité auquel le *goodwill* est suivi pour des besoins de gestion interne, dans la mesure où l'unité ou le groupe d'unités à laquelle ou auquel le *goodwill* est affecté n'est pas plus vaste qu'un segment opérationnel conforme à la norme IFRS 8.

Une UGT est le plus petit groupe identifiable d'actifs qui génèrent des entrées de trésorerie largement indépendantes des entrées de trésorerie générées par d'autres actifs ou groupes d'actifs.

À chaque fin de période, il faut examiner l'actif et rechercher les indices internes et externes à l'entité révélant que l'actif peut s'être déprécié (recherche active d'indicateurs minimums). S'il existe de tels indices, l'entité doit estimer la valeur recouvrable de l'actif ou de l'UGT et la comparer avec sa valeur comptable.

Le *goodwill*, les immobilisations incorporelles à durée d'utilité indéterminée et les immobilisations incorporelles qui ne sont pas encore prêtes à être mises en service doivent faire l'objet d'un test de dépréciation annuel.

Une perte de valeur doit être immédiatement comptabilisée en résultat, sauf si l'actif est comptabilisé au montant réévalué. Toute perte de valeur d'un actif réévalué doit être traitée comme une réévaluation négative.

Une augmentation de la valeur recouvrable d'un actif déprécié entraînant une reprise de perte de valeur reflète une augmentation du potentiel de service estimé de l'actif ou du groupe d'actifs. Une reprise de perte de valeur ne doit pas être supérieure à la valeur comptable qui aurait

été déterminée (déduction faite des amortissements) si aucune perte de valeur n'avait été comptabilisée pour cet actif au cours d'exercices antérieurs.

Une perte de valeur associée au *goodwill* ne doit pas faire l'objet d'une reprise de perte de valeur.

4.8.2. Changements possibles avant la date de transition

Aucun changement important n'est à prévoir jusqu'à la date de transition.

IAS 36 – Dépréciation d'éléments d'actif

Différences

Incidences

Valeur recouvrable

- La définition de valeur recouvrable ainsi que les principes de base du test de dépréciation sont différents des PCGR.
- Selon les PCGR, pour les actifs amortissables, il s'agit d'un test en deux étapes : comparer la valeur comptable à la valeur recouvrable (flux monétaires non actualisés); si la valeur comptable est supérieure, calculer la juste valeur et déprécier l'actif.
- Selon les IFRS, on compare la valeur comptable à la valeur recouvrable et la dépréciation est calculée avec la valeur recouvrable, ce qui élimine donc une étape comparativement aux PCGR. Selon les IFRS, la valeur recouvrable correspond au plus élevé de la juste valeur moins les coûts de la vente ou de la valeur d'utilité (flux monétaires actualisés).
- Certaines entités pourraient devoir comptabiliser une perte de valeur plus rapidement selon la norme IAS 36 (où l'effet de l'actualisation est important).

Unité génératrice de trésorerie (UGT)

- Selon la norme IAS 36, les actifs sont testés individuellement ou sur le plan de l'UGT.
- Une UGT peut être à un niveau moins élevé que l'unité d'exploitation ou un
- Une réévaluation du niveau auquel les actifs sont soumis à des tests de dépréciation doit être effectuée. Les entités doivent identifier leurs UGT qui seront possiblement un groupe plus petit

groupe d'actifs déterminé en fonction des PCGR.

- Selon les PCGR, les actifs corporels et incorporels à durée de vie finie sont soumis à un test de dépréciation lorsqu'il y a une indication de perte de valeur. Ce test s'effectue en deux étapes, tel qu'il est décrit plus haut, et ce, sur le plan du **groupe d'actifs**. Les actifs incorporels à durée de vie indéterminée sont soumis **individuellement** à un test de dépréciation annuel en comparant la juste valeur à la valeur comptable. Le *goodwill* (ou écart d'acquisition) est soumis à un test de dépréciation annuel sur le plan de **l'unité d'exploitation**.

qu'un groupe d'actifs selon la définition des PCGR.

- Puisque les tests de dépréciation pourraient se faire à des niveaux de regroupements plus petits, certaines entités pourraient devoir comptabiliser des dépréciations plus rapidement.

Reprise d'une perte de valeur

- Contrairement aux PCGR, il faut déterminer si une perte de valeur comptabilisée antérieurement a cessé d'exister ou a été réduite (autre que dans le cas du *goodwill*). La reprise de la perte de valeur (déduction faite de l'amortissement) n'est requise que dans le cas où les indicateurs de perte de valeur se sont effectivement renversés.
- Augmentation potentielle de la volatilité des résultats.

4.9. ÉTATS FINANCIERS CONSOLIDÉS ET INDIVIDUELS

4.9.1. Sommaire

L'objectif de la norme IAS 27 est de prescrire les règles à suivre pour la préparation et la présentation des états financiers consolidés d'un groupe d'entités contrôlées par une société mère, le mode de comptabilisation des variations des parts d'intérêt dans des filiales, y compris la perte du contrôle à l'égard d'une filiale. Par ailleurs, la norme IAS 27 prescrit également le mode de comptabilisation de participations dans des filiales, des entités contrôlées conjointement et des entreprises associées dans des états financiers individuels.

Le contrôle est le pouvoir de diriger les politiques financières et opérationnelles d'une entité afin d'obtenir des avantages de ses activités.

Les états financiers consolidés sont les états financiers d'un groupe (qui inclut la société mère et ses filiales) présentés comme ceux d'une entité économique unique.

Aucune exemption à la consolidation n'est accordée en ce qui concerne le « contrôle temporaire », les « différents secteurs d'activité » ou une « filiale qui exerce ses activités en étant soumise à des restrictions durables fortes qui limitent sa capacité de transférer des fonds ».

Toutefois, si, au moment de l'acquisition, la filiale satisfait aux critères lui permettant d'être classée comme détenue en vue de la vente selon la norme IFRS 5, « Actifs non courants détenus en vue de la vente et activités abandonnées », elle doit être comptabilisée selon cette norme.

Les soldes, les transactions, les produits et les charges intragroupe sont intégralement éliminés et toutes les entités du groupe appliquent les mêmes méthodes comptables.

L'écart entre la fin de la période d'une filiale et celle de la période du groupe ne peut être supérieur à trois mois.

La participation ne donnant pas le contrôle est présentée au bilan dans les capitaux propres séparément des capitaux propres des propriétaires de la société mère. Le total du résultat étendu est réparti entre l'intérêt minoritaire et les propriétaires de la société mère, même si cette façon de procéder donne lieu à un solde déficitaire par rapport à l'intérêt minoritaire.

La cession partielle d'une participation dans une filiale alors que le contrôle est conservé est comptabilisée à titre d'opération sur capitaux propres avec les propriétaires, et aucun gain ni aucune perte ne sont comptabilisés.

La cession partielle d'une participation dans une filiale donnant lieu à la perte du contrôle déclenche la réévaluation de la participation résiduelle à la juste valeur. Tout écart entre la juste valeur et la valeur comptable correspond à un gain ou à une perte découlant de la cession, qui est comptabilisé en résultat. Par la suite, on applique la norme IAS 28, « Participations dans des entreprises associées », la norme IAS 31, « Participation dans des coentreprises », ou la norme IAS 39, « Instruments financiers », selon le cas, pour comptabiliser la participation résiduelle.

Selon l'interprétation SIC 12, « Entités *ad hoc* », une entité doit consolider une entité *ad hoc* (ou structure d'accueil) quand, en substance, elle la contrôle. L'interprétation SIC 12 fournit des indicateurs de contrôle.

Une entité *ad hoc* est créée pour réaliser un objectif limité et bien défini (par exemple, effectuer une location, des activités de recherche et développement ou une titrisation d'actifs financiers) et n'est pas forcément une entité juridique. Elle fonctionne souvent pour ainsi dire en « pilotage automatique ». Le créateur ou l'initiateur de l'entité *ad hoc* peut ne détenir qu'une faible part des titres de capitaux propres tout en détenant une part d'intérêt importante dans les avantages économiques de la structure.

La norme IAS 27 n'utilise que le modèle du contrôle. Le contrôle est présumé exister si l'investisseur détient directement ou indirectement plus de 50 % des droits de vote. Le contrôle existe aussi lorsque la société mère détient 50 % ou moins des droits de vote, mais que d'autres indicateurs de contrôle sont présents. Quand le contrôle n'est pas apparent pour une entité *ad hoc*, l'interprétation SIC 12 offre d'autres critères basés sur le transfert des risques et des avantages.

4.9.2. Changements possibles avant la date de transition

L'IASB mène conjointement avec le FASB un projet sur la consolidation ayant pour objectif de publier une norme IFRS unique sur la consolidation qui remplacera la norme IAS 27, « États financiers consolidés et individuels », et l'interprétation SIC 12, « Consolidation – Entités *ad hoc* ». Ce projet vise à réviser la définition de contrôle afin que l'on applique les mêmes critères de contrôle à toutes les entités et à améliorer les informations requises sur les entités consolidées et non consolidées. La nouvelle définition du contrôle d'une entité proposée dans cet exposé-sondage s'appliquerait à un plus grand nombre de situations; il serait ainsi plus difficile de s'y soustraire par des montages spéciaux. De plus, il est proposé d'accroître les obligations en matière d'informations à fournir sur les entités consolidées, particulièrement en ce qui a trait à l'effet des participations ne donnant pas le contrôle. La publication de la norme est prévue pour le premier trimestre de l'année 2011. Bien qu'elle n'ait pas été fixée, la date d'entrée en vigueur n'est pas attendue avant l'année 2012.

Les commentaires ci-dessous se fondent sur la version courante de la norme IAS 27. Certaines des différences indiquées ci-après pourraient être éliminées dans la version révisée de cette norme et d'autres pourraient s'ajouter.

IAS 27 – États financiers consolidés et individuels

Différences

Incidences

Méthodes comptables uniformes

- Les états financiers consolidés doivent être préparés en utilisant des méthodes comptables uniformes pour des transactions et autres événements semblables dans des circonstances similaires.
- Aucune directive similaire selon les PCGR.
- Pour les groupes dont les méthodes comptables ne sont actuellement pas uniformes, les modifications de méthodes comptables pourraient avoir une incidence sur la valeur comptable de plusieurs soldes de comptes.

SIC 12, « Entités *ad hoc* »

- Le champ d'application de l'interprétation SIC 12, dans certaines circonstances, est plus restreint et repose sur le modèle de contrôle traditionnel. En revanche, la NOC-15, « Consolidation des entités à détenteurs de droits variables (*variable interest entities*) », est plus vaste et est à la base de toute décision de consolidation.
- Le concept de structure d'accueil admissible (*qualifying special purpose entity*) n'existe pas dans les IFRS. Il n'existe donc aucune exemption pour la consolidation d'une telle structure.
- Selon l'interprétation SIC 12, si les activités d'une entité sont exercées au profit d'une autre entité, alors l'entité qui obtient les avantages doit consolider sa participation. Aucun calcul complexe n'est requis, et une plus grande place est accordée à l'exercice du jugement que dans la NOC-15.
- Il est possible que certaines entités devront être déconsolidées et d'autres, consolidées.

4.10. INSTRUMENTS FINANCIERS

4.10.1. Sommaire

Tous les actifs financiers et passifs financiers, y compris les dérivés et certains dérivés incorporés, doivent être comptabilisés au bilan. Les instruments financiers sont initialement mesurés à leur juste valeur à leur date d'émission.

4.10.2. Évaluation ultérieure des actifs financiers

Pour l'évaluation d'un actif financier après sa comptabilisation initiale, la norme IAS 39 classe les actifs financiers dans les quatre catégories suivantes :

- 1) les actifs financiers évalués à la juste valeur par le biais du compte de résultats, ce qui inclut ceux qui sont détenus à des fins de transaction et ceux désignés par l'entité comme à la juste valeur par le biais du compte de résultats;
- 2) les placements détenus jusqu'à leur échéance;
- 3) les prêts et créances;
- 4) les actifs financiers disponibles à la vente.

L'évaluation ultérieure sera en fonction du classement suivant :

- les actifs financiers de la catégorie 1 sont évalués à leur juste valeur avec les variations de valeur présentées aux résultats;
- les actifs financiers des catégories 2 et 3 sont évalués au coût amorti en utilisant la méthode du taux d'intérêt effectif et sont assujettis à un test de dépréciation; et
- les actifs financiers de la catégorie 4 sont évalués à leur juste valeur avec les variations de valeur comptabilisées directement en capitaux propres dans le tableau de variation des capitaux propres, à l'exception de certains éléments, dont les charges de dépréciation, qui doivent être inclus aux résultats. Les placements dans des instruments de capitaux propres qui n'ont pas de prix coté sur un marché actif et dont la juste

valeur ne peut être évaluée de manière fiable doivent être évalués au coût.

4.10.3. Évaluation ultérieure des passifs financiers

Après la comptabilisation initiale, les passifs financiers sont évalués selon leur catégorisation comme suit :

- 1) les passifs financiers à la juste valeur par le biais du compte de résultats, incluant les dérivés, les passifs financiers détenus à des fins de transaction et ceux désignés à la juste valeur par le biais du compte de résultats;
- 2) les autres passifs qui sont comptabilisés au coût amorti en utilisant la méthode du taux d'intérêt effectif.

Un actif ou passif financier peut être désigné à la juste valeur par le biais du compte de résultats dans la mesure où les conditions permettant leur inclusion dans cette catégorie sont respectées.

4.10.4. Comptabilité de couverture

La comptabilité de couverture est permise dans certaines circonstances pour autant que la relation de couverture soit clairement définie et documentée, qu'il est prévu que la relation sera hautement efficace pour couvrir le risque voulu et que son inefficacité, le cas échéant, soit mesurée et constatée aux résultats.

La norme IAS 39 définit trois types de relations de couverture :

- de juste valeur;
- de trésorerie;
- d'un investissement net dans une activité à l'étranger.

4.10.5. Changements possibles avant la date de transition

L'IASB a entrepris un projet en trois phases visant au remplacement de la norme IAS 39 : 1) classement et évaluation des instruments financiers; 2) coût amorti et dépréciation et 3) comptabilité de couverture. Ce projet a pour objectif de résoudre les problèmes suivants : la complexité et le manque

de comparabilité découlant du classement possible des actifs et des passifs financiers dans diverses catégories, la crainte que les dispositions sur la dépréciation retardent l'identification et la comptabilisation des problèmes, la complexité et l'ambiguïté des dispositions visant la comptabilité de couverture et les différences entre les IFRS et les PCGR des États-Unis concernant la compensation de certains dérivés et autres passifs financiers.

La phase 1 était séparée en deux parties. La première partie s'est terminée par la publication de la norme IFRS 9, « Instruments financiers », publiée en décembre 2009, qui contient de nouvelles dispositions visant le classement et l'évaluation des actifs financiers. La deuxième partie a été finalisée le 28 octobre 2010 par la publication par l'IASB d'une seconde version de la norme IFRS 9, qui inclut maintenant des exigences concernant le classement et l'évaluation des passifs financiers. La norme IFRS 9 s'appliquera aux exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2013, l'application anticipée étant permise.

Les phases 2 et 3 devraient être réalisées avant le 30 juin 2011 par l'ajout d'exigences concernant la dépréciation et la comptabilité de couverture. Ces ajouts à la norme IFRS 9 termineront ainsi le remplacement de la norme IAS 39.

Dans le cadre de ses autres projets sur les instruments financiers, l'IASB a publié, le 7 octobre 2010, des modifications à la norme IFRS 7 renforçant les obligations d'information de façon à améliorer l'évaluation des risques et de la performance afférents aux actifs financiers transférés par l'entité, par exemple lors des transactions de titrisation.

Par ailleurs, l'IASB devrait publier un exposé-sondage sur la compensation d'actif et de passif au cours du premier trimestre de l'année 2011.

Les commentaires ci-dessous se fondent sur les versions courantes des normes IAS 32 et 39. Certaines des différences indiquées ci-après pourraient être éliminées par l'entrée en vigueur des nouvelles normes (IFRS 7 et IFRS 9) et d'autres pourraient s'ajouter.

IAS 32/IAS 39 – Instruments financiers

Différences

Incidences

Classement passif/capitaux propres

- La norme IAS 32 fournit des directives plus explicites quant au classement d'un instrument financier ou de ses composantes en tant que passif financier ou instrument de capitaux propres.
- Généralement, la norme IAS 32 contient des exigences plus strictes quant au classement d'un instrument en tant qu'instrument de capitaux propres. Certains instruments actuellement présentés en tant que capitaux propres selon les PCGR pourraient devoir être reclassés en tant que passif.
- Ce type de reclassement pourrait avoir une incidence sur certains ratios ainsi que sur le résultat net.

Placement dans des actions non cotées

- Selon les IFRS, les placements dans des instruments de capitaux propres qui n'ont pas de prix coté sur un marché actif doivent être mesurés à leur juste valeur, sauf si la juste valeur ne peut être évaluée de manière fiable.
- Selon les PCGR, ces instruments sont généralement classés comme disponibles à la vente et mesurés au coût.
- Les variations de juste valeur des instruments, qui étaient auparavant comptabilisés au coût et qui seront désormais évalués à la juste valeur, seront constatées à titre d'autres éléments du résultat global.

Instruments financiers composés (hybrides)

- La norme IAS 32 exige l'utilisation de la méthode du montant résiduel pour séparer les instruments composés où la juste valeur de la composante passif est calculée en premier, puis la valeur résiduelle est affectée à la composante capitaux propres.
- La norme IAS 32 pourrait avoir une incidence sur l'évaluation de chacune des composantes d'un instrument composé.
- La norme IAS 32 réduit la flexibilité qu'avait l'entité de choisir le modèle pour lequel les données étaient plus facilement disponibles.
- Les PCGR permettent l'utilisation de la méthode résiduelle (où la juste valeur d'une des deux composantes est calculée en premier et la valeur résiduelle est affectée à l'autre composante) et de la méthode des justes valeurs relatives.

Comptabilité de couverture

- Les IFRS ne permettent pas l'utilisation de la méthode de la concordance des conditions essentielles pour tester l'efficacité d'une relation de couverture, méthode posant comme hypothèse qu'il n'y a aucune inefficacité dans la relation de couverture ni aucune constatation des inefficacités à comptabiliser dans le résultat net.
- Les entités devront réviser la documentation des relations de couverture, mesurer leur inefficacité et la reconnaître dans le résultat net.
- En cas de non-respect des exigences de la norme IAS 39, les variations des justes valeurs des dérivés utilisés comme instruments de couverture seraient comptabilisées directement dans le résultat net et ne seraient pas appariées avec la transaction couverte.

4.11. AVANTAGES DU PERSONNEL

4.11.1. Sommaire

L'objectif de la norme IAS 19 est de prescrire la comptabilisation et la présentation des avantages du personnel, ce qui inclut les avantages à court terme (salaires, congés payés, congés de maladie, l'intéressement, les primes et les avantages non monétaires); les pensions, l'assurance vie et l'assistance médicale postérieure à l'emploi; et d'autres avantages postérieurs à l'emploi (indemnités pour invalidité de longue durée, incapacité, et, s'ils sont payables, 12 mois ou plus après la fin de la période, la rémunération différée, l'intéressement et les primes).

Principe sous-jacent : le coût associé à l'octroi d'avantages au personnel doit être comptabilisé dans la période au cours de laquelle l'entité reçoit des services de l'employé, et non lorsque les avantages sont payés ou à payer.

Les avantages à court terme (payables dans un délai de 12 mois) doivent être comptabilisés à titre de charge de la période au cours de laquelle l'employé fournit le service.

Les paiements au titre de l'intéressement et des primes doivent être comptabilisés uniquement lorsque l'entité a une obligation juridique ou implicite d'effectuer ces paiements et si une estimation fiable des coûts peut être effectuée.

Les régimes d'avantages postérieurs à l'emploi (comme les régimes de retraite et l'assistance médicale) entrent dans la catégorie, soit des régimes à cotisations définies, soit des régimes à prestations définies.

Selon les modalités des régimes à cotisations définies, les charges doivent être comptabilisées dans la période au cours de laquelle la cotisation doit être payée.

Dans les régimes à prestations définies, un passif (ou un actif) est comptabilisé dans le bilan au montant net des éléments suivants :

- la valeur actuelle de l'obligation au titre des prestations définies (la valeur actuelle des paiements futurs prévus requis pour régler l'obligation résultant des services rendus par les salariés pendant la période en cours et les périodes antérieures);
- les écarts actuariels non comptabilisés et le coût des services passés non comptabilisés;
- la juste valeur de tous les actifs du régime à la date de clôture.

Les écarts actuariels peuvent être : a) immédiatement comptabilisés dans les résultats; b) reportés jusqu'à concurrence d'un montant maximal, avec tout excédent étant comptabilisé dans les résultats (l'approche du « corridor »), ou c) comptabilisés immédiatement dans les capitaux propres. Peu importe la méthode qui sera choisie, elle devra être appliquée uniformément à tous les régimes à prestations définies.

Les avantages à long terme consentis au personnel doivent être comptabilisés et évalués de la même façon que les avantages postérieurs à l'emploi prévus dans un régime à prestations définies. Toutefois, contrairement à ce qui est fait dans les régimes à prestations définies, les écarts actuariels et les coûts au titre des services passés doivent être immédiatement comptabilisés dans les résultats.

Les indemnités de fin de contrat de travail doivent être comptabilisées lorsque l'entité est manifestement engagée à mettre fin à l'emploi d'un ou de plusieurs membres du personnel avant la date normale de mise à la retraite, ou à octroyer des indemnités de fin de contrat de travail à la suite d'une offre faite pour encourager les départs volontaires.

4.11.2. Changements possibles avant la date de transition

Le modèle de comptabilisation des régimes à prestations définies est en examen dans le cadre du projet de convergence conjoint IASB-FASB. Un

exposé-sondage a été publié par l'IASB en avril 2010⁶. Plusieurs modifications sont en discussion, entre autres, l'élimination de la possibilité de comptabiliser tous les écarts actuariels en capitaux propres et l'élimination de la méthode du corridor.

La norme révisée devrait être publiée pour le premier trimestre de 2011. Bien qu'elle n'ait pas été fixée, la date d'entrée en vigueur n'est pas attendue avant 2012. Les commentaires ci-dessous se fondent sur la version courante de la norme IAS 19. Certaines des différences indiquées ci-après pourraient être éliminées dans la version révisée de cette norme, et d'autres pourraient s'ajouter.

IAS 19 – Avantages du personnel

Différences

Incidences

Général

Le champ d'application de la norme IAS 19 est plus large que celui du chapitre 3461, étant donné qu'il couvre également les avantages à court terme. Toutefois, la pratique canadienne établie tend à être semblable aux directives de la norme IAS 19 par rapport aux avantages à court terme.

Constatation des coûts des services passés

- Selon la norme IAS 19, ces coûts doivent faire l'objet d'une constatation immédiate s'ils sont acquis; sinon, ils doivent être amortis sur la période d'acquisition.
- Selon le chapitre 3461 du *Manuel de l'ICCA*, ils sont généralement amortis sur la durée moyenne du reste de la carrière active des employés ou sur leur espérance de vie moyenne.
- Le total de l'actif ou du passif au titre des prestations définies, ainsi que le résultat net, pourrait varier.

Date de mesure

- La norme IAS 19 exige, implicitement, que les actifs et l'obligation soient mesurés à la fin de la période de présentation de
- Le total de l'actif ou du passif au titre des prestations définies, ainsi que le résultat net, pourrait varier.

⁶ INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD (en ligne : http://www.ifrs.org/NR/rdonlyres/934C14E3-C0BB-41D1-BDCE-FBDFD37E1278/0/FR_EDIAS19DefinedBenefit.pdf).

l'information financière puisque les montants comptabilisés dans les états financiers ne doivent pas différer de manière significative des montants qui seraient déterminés à la fin de la période. Les PCGR permettent que ces éléments soient mesurés à une date qui se situe dans les trois mois précédant la date des états financiers annuels, pour autant que l'entité applique cette méthode de façon uniforme d'une année à l'autre.

Constatation des gains et des pertes actuariels

- La norme IAS 19 offre la possibilité de constater les gains et les pertes directement dans les capitaux propres dans la période au cours de laquelle ils surviennent. Les PCGR n'offrent pas ce choix.
- Le total de l'actif ou du passif au titre des prestations définies, ainsi que le résultat net, pourrait varier.

Autres différences

- Plusieurs autres différences dans le détail d'application entre la norme IAS 19 et le chapitre 3461 du *Manuel de l'ICCA* pouvant avoir une incidence sur la comptabilisation des avantages postérieurs à l'emploi existent, selon les faits ou circonstances qui existent à la date de transition. Notons, par exemple :
 - limite à l'égard du montant de l'actif (IFRIC 14);
 - amortissement des gains/pertes actuariels sans égard au statut d'actif ou d'inactif de la majorité des employés;
 - prestations de cessation d'emploi;
 - valeur liée au marché;
 - règlements et compressions;
 - obligation transitoire.
- Le total de l'actif ou du passif au titre des prestations définies, ainsi que le résultat net et/ou le résultat global, pourrait varier.

4.12. CONTRATS DE LOCATION

4.12.1. Sommaire

L'objectif est d'établir, pour le preneur et le bailleur, les principes comptables appropriés et les informations à fournir au titre des contrats de location-financement et des contrats de location simple.

Un contrat est classé en tant que contrat de location-financement s'il a pour effet de transférer la quasi-totalité des risques et des avantages inhérents à la propriété d'un actif. Par exemple :

- le contrat de location porte sur la majeure partie de la durée de vie de l'actif;
- la valeur actuelle des paiements au titre de la location correspond à la quasi-totalité de la juste valeur de l'actif.

Tous les autres contrats de location sont classés à titre de contrats de location simple.

Contrats de location-financement – Comptabilisation par le preneur

- L'actif et le passif sont comptabilisés selon le moindre de la valeur actuelle des paiements minimaux au titre de la location et de la juste valeur de l'actif;
- La méthode d'amortissement est la même que celle qui s'applique aux actifs que possède l'entité;
- Les paiements au titre de contrats de location-financement sont ventilés entre la charge financière et l'amortissement du solde de la dette.

Contrats de location-financement – Comptabilisation par le bailleur

- L'actif est comptabilisé à titre de créances pour un montant égal à l'investissement net dans le contrat de location;
- Les produits financiers sont comptabilisés sur la base d'une formule traduisant un taux de rentabilité périodique constant sur l'encours de l'investissement net du bailleur;

- Les bailleurs fabricants/distributeurs comptabilisent les profits ou les pertes sur les ventes selon les principes retenus par l'entité pour ses ventes fermes.

Contrats de location simple – Comptabilisation par le preneur

- Les paiements au titre de la location sont comptabilisés en charges dans le résultat net sur une base linéaire pendant toute la durée du contrat de location, à moins qu'une autre base systématique ne soit plus représentative de l'échelonnement dans le temps des avantages.

Contrats de location simple – Comptabilisation par le bailleur

- Les actifs faisant l'objet de contrats de location simple sont présentés dans l'état de la situation financière du bailleur selon la nature de l'actif et sont amortis selon les principes d'amortissement retenus par l'entité pour des actifs similaires;
- Les revenus locatifs sont comptabilisés de façon linéaire sur la durée du contrat, à moins qu'une autre méthode systématique ne soit plus représentative de l'échelonnement dans le temps des avantages.

Les bailleurs ajoutent les coûts directs initiaux à la valeur comptable de l'actif loué et les répartissent sur la durée du contrat de location (la comptabilisation en charges immédiate est interdite).

Le mode de comptabilisation des transactions de cession-bail diffère selon que ces transactions constituent essentiellement des contrats de location-financement ou des contrats de location simple.

4.12.2. Changements possibles avant la date de transition

Le modèle de comptabilisation des contrats de location est en examen dans le cadre du projet de convergence conjoint IASB-FASB. Selon le nouveau modèle proposé, un preneur constaterait comme actif et passif tous les droits et obligations significatifs de tout contrat de location, y compris les droits et obligations des contrats actuellement classés en contrat de location simple.

Les classifications « location simple » et « location-financement » seraient supprimées.

Un exposé-sondage a été publié en août 2010⁷. La publication d'une norme finale est prévue pour le deuxième trimestre de l'année 2011.

Les commentaires ci-dessous se fondent sur la version courante de la norme IAS 17. La différence indiquée ci-après pourrait être éliminée dans la version révisée de cette norme, et d'autres pourraient s'ajouter.

IAS 17 – Contrats de location

Différences

- À la fois selon les IFRS et selon les PCGR, un contrat de location est classé comme contrat de location-financement s'il a pour effet de transférer la quasi-totalité des risques et des avantages inhérents à la propriété d'un actif.
- Les PCGR accordent toutefois une importance particulière aux lignes directrices quantitatives, ce qui n'est pas le cas des IFRS qui prônent une analyse globale en substance du contrat.

Incidences

- Certains contrats de location pourraient devoir être capitalisés selon les IFRS alors qu'ils ne l'étaient pas selon les PCGR, augmentant ainsi le solde des immobilisations et des passifs sous-jacents.

4.13. EFFETS DES VARIATIONS DES COURS DES MONNAIES ÉTRANGÈRES

4.13.1. Sommaire

L'objectif est de prescrire le traitement comptable à appliquer aux transactions en monnaie étrangère et aux établissements à l'étranger d'une entité.

La monnaie fonctionnelle de chaque entité doit être déterminée en considérant les facteurs indiqués dans la norme.

Tous les éléments libellés en monnaie étrangère sont alors convertis dans la monnaie fonctionnelle :

⁷ INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD (en ligne : <http://www.ifrs.org/NR/rdonlyres/315CF704-6017-4118-A01C-DB045270E269/0/FREDLeases10.pdf>).

- les opérations sont comptabilisées à la date où elles sont effectuées en se fondant sur le cours du change en vigueur à la date de la transaction pour la comptabilisation initiale et l'évaluation;
- à chaque clôture ultérieure :
 - les éléments non monétaires comptabilisés sur la base du coût historique continuent d'être évalués en se fondant sur le cours du change en vigueur à la date de la transaction;
 - les éléments monétaires sont reconvertis en se fondant sur le cours de clôture;
 - les éléments non monétaires comptabilisés à la juste valeur sont convertis en utilisant le cours du change en vigueur à la date de l'évaluation.

Les écarts de change résultant du règlement d'éléments monétaires ou de la conversion d'éléments monétaires à des cours différents de ceux qui ont été utilisés lors de la comptabilisation initiale sont comptabilisés en résultat net, hormis le cas suivant. Les écarts de change sur un élément monétaire faisant partie de l'investissement net de l'entité présentant l'information financière dans un établissement à l'étranger sont comptabilisés dans les états financiers consolidés qui incluent l'établissement à l'étranger dans les autres éléments du résultat global. Ces écarts sont reclassés des capitaux propres en résultat net lors de la sortie de l'investissement net.

Les résultats et la situation financière d'une entité dont la monnaie fonctionnelle n'est pas la monnaie d'une économie hyperinflationniste doivent être convertis en une autre monnaie de présentation, selon les procédures suivantes :

- les actifs et les passifs de chaque état de la situation financière présenté (y compris à titre comparatif) doivent être convertis au cours de clôture à la date de chacun de ces états de la situation financière;
- les produits et les charges de chaque période présentée (y compris à titre comparatif) doivent être convertis au cours de change en vigueur aux dates des transactions;

- tous les écarts de change en résultant sont comptabilisés dans les autres éléments du résultat global.

4.13.2. Changements possibles avant la date de transition

Aucun changement important n'est à prévoir jusqu'à la date de transition.

IAS 21 – Effets des variations des cours des monnaies étrangères	
Différences	Incidences
Critères relatifs à la monnaie fonctionnelle • La norme IAS 21 fait référence à des facteurs principaux et secondaires, et les termes employés sont légèrement différents du chapitre 1651 du <i>Manuel de l'ICCA</i>. Selon les PCGR, les indicateurs sont tous au même niveau.	• La monnaie fonctionnelle de certaines entités pourrait être différente, ce qui pourrait avoir une incidence plus ou moins importante sur les états financiers selon, entre autres, l'importance des éléments non monétaires au bilan de l'entité.
Détermination de la monnaie fonctionnelle • La norme IAS 21 précise que la détermination de la monnaie fonctionnelle doit être effectuée à la fois à l'échelle de la société mère et à celle de la filiale. • La norme IAS 21 ne différencie pas les différents types d'établissements étrangers, alors que, selon les PCGR, on établit deux types d'établissements étrangers (intégrés ou autonomes). • Conversion des éléments monétaires classés comme disponibles à la vente – Selon la norme IAS 21, les gains et les pertes sont portés au résultat plutôt qu'au résultat étendu comme en PCGR.	• La monnaie fonctionnelle de certaines entités à l'intérieur d'un même groupe pourrait être différente. • À titre d'exemple, une entité canadienne maintenant ses registres comptables en dollars canadiens dont les ventes et les coûts d'exploitation sont principalement libellés en dollars américains pourrait dorénavant devoir maintenir ses registres en dollars américains.

Goodwill et autres plus-values reconnus lors d'acquisition

- Les IFRS exigent que le *goodwill* et les autres plus-values reconnus lors d'une acquisition d'entreprise soient traités comme des actifs de la filiale aux fins de conversion des monnaies étrangères même s'ils ne sont pas constatés dans les états financiers distincts de la filiale.
- Les PCGR n'offrent pas de directives précises pour ce type de situation. Il est donc commun pour les sociétés mères qui n'ont pas effectué une réévaluation intégrale des actifs et des passifs dans les livres de leur filiale (ou *push-down accounting*) d'avoir comptabilisé le *goodwill* (ou écart d'acquisition) et autres plus-values dans les livres de la société mère en utilisant le taux historique à la date de l'acquisition.
- Pour les filiales dont la monnaie fonctionnelle diffère de celle de leur société mère, l'effet des variations des monnaies étrangères sur le *goodwill* et les plus-values sera dorénavant comptabilisé dans les autres éléments du résultat global.

4.14. INFORMATIONS À FOURNIR DANS LES NOTES AUX ÉTATS FINANCIERS

Les IFRS contiennent plusieurs exigences additionnelles en matière de présentation de l'information, ce qui devrait avoir une incidence à la hausse sur le nombre de pages des états financiers. Les différences se feront sentir à plusieurs niveaux.

Sans dresser une liste exhaustive des nouvelles informations à fournir, on peut indiquer que plusieurs informations qui sont actuellement souhaitables en ce qui a trait aux PCGR deviendront désormais obligatoires selon les IFRS (par exemple, pour les contrats de location) et que les IFRS exigent beaucoup plus de rapprochements détaillés entre les soldes d'ouverture et de clôture que les PCGR (immobilisations, provisions, etc.).

5. DISPOSITIONS TRANSITOIRES

Le résumé qui suit ne porte que sur certaines des dispositions transitoires et ne tient pas compte de toutes les dispositions susceptibles d'avoir une incidence pour une entité en particulier. Il ne couvre pas toutes les directives et interprétations contenues dans les IFRS. Ce résumé a été préparé avec les normes en vigueur le 31 décembre 2010 et pourrait ne plus convenir à une date ultérieure selon l'évolution des normes.

5.1. LA NORME IFRS 1 ET LE BILAN D'OUVERTURE

Le point de départ pour les IFRS est la préparation d'un bilan d'ouverture à la date de transition, soit le 1^{er} janvier 2010 pour les entités dont l'exercice financier coïncide avec l'année civile. Ce bilan d'ouverture sera publié dans les premiers états financiers en conformité avec les IFRS; il servira à déterminer les résultats non distribués (bénéfices non répartis) d'ouverture en conformité avec les IFRS. Pour les émetteurs assujettis publiant de l'information trimestrielle, le bilan d'ouverture sera également publié dans les premiers états financiers trimestriels.

Le bilan d'ouverture devra être préparé compte tenu d'une application rétrospective de toutes les normes qui seront en vigueur à la date des premiers états financiers annuels selon les IFRS, soit le 31 décembre 2011. Les ajustements appliqués au bilan d'ouverture IFRS du 1^{er} janvier 2010 nécessaires pour produire de l'information financière conforme aux IFRS seront généralement comptabilisés dans les capitaux propres d'ouverture.

La règle générale de la norme IFRS 1 consiste en l'application rétrospective des IFRS. Force est de constater qu'il peut être très coûteux, voire impossible, dans certains cas, d'appliquer rétrospectivement toutes les normes IFRS comme si elles avaient toujours été en vigueur. Des exemptions facultatives à l'application rétrospective sont offertes aux entités lors de la première adoption des IFRS. Les entités devront effectuer des choix quant à ces exemptions, tout en sachant que ces choix seront généralement indépendants de l'application des IFRS une fois la première adoption effectuée. Par ailleurs, des exceptions obligatoires à l'application rétrospective des IFRS devront également être respectées.

Il convient de relever que l'adoption des IFRS inclut également les participations dans les filiales, les entreprises associées et les coentreprises, lesquelles doivent harmoniser leurs politiques comptables avec celles de la société mère aux fins de la production des états financiers du groupe.

5.1.1. Sommaire

La norme IFRS 1 prescrit la marche à suivre lorsqu'une entité adopte les IFRS pour la première fois.

Les principales dispositions de la norme IFRS 1 peuvent être résumées en 10 points :

- 1) En règle générale, les IFRS devront être appliquées rétrospectivement.

- 2) Un bilan d'ouverture devra être préparé selon les IFRS à la date de transition, qui est le 1^{er} janvier 2010 pour les entités dont l'exercice financier coïncide avec l'année civile.
- 3) L'entité devra comptabiliser l'ensemble des actifs et des passifs selon les IFRS, et les actifs et passifs ne respectant pas les critères des IFRS devront être décomptabilisés.
- 4) Les actifs et passifs comptabilisés dans le bilan d'ouverture devront être mesurés selon les IFRS.
- 5) Toutes les estimations comptables devront être déterminées en suivant les recommandations des IFRS.
- 6) L'effet des changements de conventions comptables devra être comptabilisé dans les capitaux propres du bilan d'ouverture, à l'exception des reclassifications entre les écarts d'acquisition et les actifs incorporels.
- 7) Les exigences IFRS de présentation et de divulgation devront être respectées.
- 8) L'information comparative (31 décembre 2010) incluse dans les états financiers de l'exercice se terminant le 31 décembre 2011 devra être conforme aux IFRS (sauf certaines exceptions). Cette exigence s'applique également aux états financiers trimestriels en date du 31 mars 2011 qui devront présenter les informations comparatives du trimestre terminé le 31 mars 2010 selon les IFRS.
- 9) Un tableau de rapprochement des capitaux propres et du résultat global entre les PCGR et les IFRS devra être préparé afin d'indiquer les changements nécessaires pour se conformer aux IFRS au 1^{er} janvier 2010 et au 31 décembre 2010, ainsi que pour la période se terminant le 31 décembre 2010, incluant l'information additionnelle requise pour la compréhension de la transition. Des tableaux de rapprochement seront également nécessaires aux fins des états financiers trimestriels.
- 10) En plus des principales règles portant sur l'application rétrospective des normes, il existe 17 exemptions facultatives et 4 exceptions obligatoires. Les exemptions ont été accordées pour des sujets dont il se révèle généralement difficile d'établir les conséquences rétrospectives d'un changement de convention comptable, par exemple les regroupements d'entreprises et les avantages du personnel.

Exemptions	Exceptions
• Acquisition d'entreprises • Instruments financiers composés • Contrats d'assurance • Contrats de location • Avantage du personnel • Coûts d'emprunt • Transactions dont le paiement est fondé sur des actions • Juste valeur ou réévaluation en tant que coût présumé • Actifs et passifs de filiales, d'entreprises associés et de coentreprises • Désignation d'instruments financiers comptabilisés antérieurement • Participations dans des filiales, des entités contrôlées conjointement et des entreprises associées • Évaluation à la juste valeur d'actifs financiers ou de passifs financiers lors de leur comptabilisation initiale • Montant cumulé des différences de conversion • Passifs relatifs au démantèlement inclus dans le coût d'une immobilisation corporelle • Actifs financiers ou immobilisations incorporelles comptabilisés selon IFRIC 12 • Transferts d'actifs provenant de clients • Extinction de passifs financiers au moyen d'instruments de capitaux propres	• Décomptabilisation d'actifs et de passifs financiers • Comptabilité de couverture • Participations ne donnant pas le contrôle • Estimations

Changements possibles avant la date de transition

Aucun changement important n'est à prévoir jusqu'à la date de transition.

Les tableaux ci-dessous illustrent certaines des principales exemptions et les exceptions.

5.1.2. Principales exemptions facultatives

Analyse sommaire des incidences sur les états financiers

Difficulté potentielle de mise en œuvre

Exemptions facultatives

Acquisition d'entreprises

- Lors de la première adoption, une entité peut faire le choix de retraiter rétrospectivement toutes les acquisitions qui se sont produites avant la date de transition ou seulement celles intervenues après une certaine date (mais avant la date de transition). Cette exemption s'applique aussi aux acquisitions antérieures d'entreprises associées (ou satellites) et de coentreprises.
- Il est à noter que les directives de l'annexe C de la norme IFRS 1 s'appliquent même si la société se prévaut de cette exemption. L'annexe C requiert, entre autres :
 - qu'une entité maintienne la même classification;
 - que tous les actifs et passifs acquis ou assumés lors d'un regroupement d'entreprises antérieur (sauf certaines exceptions) soient comptabilisés à la date de transition aux IFRS;
 - que la valeur comptable du *goodwill* dans le premier bilan d'ouverture en IFRS puisse changer et qu'un test de dépréciation soit effectué.
- Cette exemption peut être avantageuse, car elle permet d'éviter l'application rétrospective de la norme IFRS 3 lorsque cela se révèle difficile, ne serait-ce que pour des raisons de disponibilité de l'information (par exemple, regroupements qui datent de plusieurs années). Par contre, une fois la date déterminée, tous les regroupements antérieurs doivent être retraités. La date choisie ne peut être postérieure à la date de transition.

Juste valeur ou réévaluation en tant que coût présumé

- Une entité peut faire le choix d'utiliser la juste valeur (ou certaine réévaluation antérieure, le cas échéant) comme coût présumé à la date de transition pour les immobilisations corporelles (choix fait actif par actif).
- Cette exemption est également disponible pour les immeubles de placement et certains actifs incorporels.
- Cette exemption peut être avantageuse, car elle permet d'éviter l'application rétrospective de la norme IAS 16 quand cela se révèle difficile, ne serait-ce que pour des raisons de disponibilité de l'information (par exemple, acquisitions qui datent de plusieurs années). De plus, elle permet de se prévaloir de la possibilité de réévaluer certains terrains/immeubles et autres immobilisations ou actifs incorporels dans le premier bilan d'ouverture indépendamment de la méthode comptable future.
- L'entité doit déterminer l'incidence que l'exemption pourrait avoir sur son capital, ses ratios et sur l'amortissement futur, lequel pourrait être plus élevé s'il est basé sur des soldes réévalués à la hausse.

Avantages du personnel

- Une entité peut faire le choix de ramener à zéro les gains ou les pertes actuariels cumulés à la date de transition.
- Cette exemption peut être avantageuse, car elle permet d'éviter l'application rétrospective de la norme IAS 19 par rapport aux gains et pertes actuariels, application qui pourrait se révéler complexe et coûteuse.

Montant cumulé des différences de conversion

- Une entité peut faire le choix de ramener à zéro le montant cumulé des différences de conversion cumulées à la date de transition.
- Cette exemption peut se révéler avantageuse puisqu'il peut être très complexe et coûteux de recalculer les écarts de conversion des établissements à l'étranger comme si la norme IAS 21 avait toujours été en vigueur.

Instruments financiers composés

- Cette exemption prévoit que si la composante passif d'un instrument financier composé est éteinte à la date de transition, un premier adoptant n'est pas tenu d'appliquer la norme IAS 32 rétrospectivement pour l'instrument financier concerné.
- Quoique la norme canadienne soit très similaire, il existe tout de même des différences pouvant générer des écarts. Cette exemption pourrait donc être avantageuse pour certaines entités.

Actifs et passifs de filiales, d'entreprises associées et de coentreprises

- Indique certaines options de mesure lorsque des filiales, des entreprises associées ou des coentreprises d'un même groupe adoptent les IFRS à des dates différentes.
- Si les filiales, les entreprises associées ou les coentreprises d'une entité devaient adopter les IFRS ultérieurement aux fins de leurs états financiers statutaires, alors elles pourraient choisir entre deux dates de transition : la date de transition de l'entité ou leur propre date.
- Dans le cas où une entité adopte les IFRS après une filiale, une entreprise associée ou une coentreprise, elle devrait alors, dans ses états financiers consolidés, évaluer les actifs et les passifs de la filiale (ou de l'entreprise associée ou de la coentreprise) aux mêmes valeurs comptables que celles qui figurent dans les états financiers individuels de la filiale (ou de l'entreprise associée ou de la coentreprise), exception faite des écritures de consolidation.

5.1.3. Principales exceptions obligatoires

Analyse sommaire des incidences sur les états financiers

Difficulté potentielle de mise en œuvre

Exceptions obligatoires

Comptabilité de couverture

- Une entité ne doit pas désigner dans son premier bilan d'ouverture en IFRS d'une relation de couverture ne satisfaisant pas aux conditions requises pour la comptabilité de couverture selon la norme IAS 39.
- Les entités doivent revoir leurs relations de couverture en vigueur à la date de transition et s'assurer qu'elles satisfont aux conditions requises pour la comptabilité de couverture selon la norme IAS 39.

Estimations

- Les estimations effectuées en suivant les PCGR précédents doivent se conformer aux estimations selon les IFRS.
- La règle principale est de ne pas tenir compte de l'information reçue *a posteriori*, à moins qu'il n'y ait une indication objective de l'existence d'erreurs dans les estimations.
- À la date de transition, les entités doivent procéder à une revue de leurs estimations afin de s'assurer qu'elles sont conformes aux IFRS.

5.2. INFORMATIONS À FOURNIR AVANT LA DATE DE TRANSITION

L'Avis 52-320⁸, publié par le personnel des Autorités canadiennes en valeurs mobilières (ACVM) le 9 mai 2008, « Information sur les modifications prévues aux conventions comptables découlant du passage aux IFRS » (« Avis 52-320 »), contient les exigences relatives à l'information à fournir dans le rapport de gestion au sujet des modifications prévues aux conventions comptables en raison de l'adoption des IFRS.

Depuis 2008, en réponse à cet avis, les entités présentent les éléments clés et l'échéancier de leur plan de transition, y compris l'incidence sur :

- les méthodes comptables, y compris les choix autorisés dans la norme IFRS 1;
- la technologie de l'information et les systèmes de données;
- le contrôle interne à l'égard de l'information financière;
- les contrôles et procédures de communication de l'information, notamment les relations avec les investisseurs et les plans de communications externes;
- l'expertise en matière d'information financière, notamment les besoins de formation;
- les activités commerciales.

Depuis 2009, en plus de présenter l'information sur l'état d'avancement de leur plan d'adoption des IFRS et sur tout changement qui aurait été apporté au plan d'adoption des IFRS, les entités doivent décrire les différences importantes ayant été relevées entre les méthodes comptables actuelles et celles qui seront appliquées aux fins des états financiers IFRS. Cette description peut être faite sous une forme narrative.

Pour les périodes intermédiaires et la période annuelle de l'exercice se terminant le 31 décembre 2010, l'Avis 52-320 exige la présentation des

⁸ AUTORITÉS CANADIENNES EN VALEURS MOBILIÈRES (en ligne : <http://www.lautorite.qc.ca/files/pdf/reglementation/valeurs-mobiliieres/0-avis-acvm-staff/2008/2008mai09-52-320-acvm-fr.pdf>).

mêmes éléments que dans les rapports précédents, mais cette fois de manière plus précise en incluant des données chiffrées (lorsqu'elles sont disponibles) pour chaque poste des états financiers.

CONCLUSION

Le Canada emboîte le pas à plus d'une centaine d'autres pays qui exigent ou permettent actuellement l'utilisation des IFRS, pendant que les autorités de réglementation comptable américaines et l'IASB continuent leurs efforts d'harmonisation. Dans quelques années, l'IASB gagnera peut-être son pari de développer un référentiel comptable de qualité permettant aux utilisateurs du monde entier de prendre leurs décisions économiques en utilisant de l'information financière transparente et comparable.

UN NOUVEAU RÉFÉRENTIEL COMPTABLE POUR LES ENTREPRISES À CAPITAL FERMÉ



Andrée Lavigne

CA

Institut Canadien des Comptables
Agréés



Jocelyn Patenaude

CA, associé

Behna, Cormier, Gougeon,
Ouellette s.e.n.c.r.l.

PRÉCIS

L'année 2011 sera marquée par d'importants changements dans la publication de l'information financière par les entreprises canadiennes. En effet, les sociétés ayant une obligation d'information du public devront adopter les Normes internationales d'information financière (IFRS), tandis que les entreprises à capital fermé auront le choix d'appliquer soit les IFRS, soit les Normes comptables pour les entreprises à capital fermé. Ces dernières constituent un référentiel comptable purement canadien et développé dans le cadre de la stratégie du Conseil des normes comptables à la suite d'une vaste consultation publique. Le texte qui suit présente un bref historique du développement de ces nouvelles normes ainsi qu'un résumé des particularités qu'elles comportent.

ABSTRACT

The year 2011 will be marked by major changes in financial reporting by Canadian enterprises. Publicly accountable enterprises will be required to adopt International Financial Reporting Standards, also known as IFRSs, while private enterprises will be given a choice to apply either IFRSs or Accounting Standards for Private Enterprises (ASPEs). ASPEs make up a uniquely Canadian accounting framework that was developed as part of the Accounting Standards Board's strategy following extensive public consultation. This article presents a brief history of the development of these new standards and a summary of their specific features.

TABLE DES MATIÈRES

INTRODUCTION	75
1. ÉVOLUTION DES NORMES APPLICABLES AUX ENTREPRISES À CAPITAL FERMÉ	75
2. DÉFINITION D'UNE ENTREPRISE À CAPITAL FERMÉ.....	79
3. OPTIONS OFFERTES AUX SOCIÉTÉS PRIVÉES : IFRS OU NCECF	80
4. TRAITEMENTS COMPTABLES SIMPLIFIÉS	82
4.1. INSTRUMENTS FINANCIERS	82
4.2. AVANTAGES SOCIAUX FUTURS	86
4.3. OBLIGATIONS LIÉES À LA MISE HORS SERVICE D'IMMOBILISATIONS	87
4.4. ACTIFS INCORPORELS GÉNÉRÉS EN INTERNE.....	87
4.5. TEST DE DÉPRÉCIATION DES ACTIFS INCORPORELS ET DES ÉCARTS D'ACQUISITION (<i>GOODWILL</i>).....	87
4.6. IMPÔTS SUR LES BÉNÉFICES	88
4.7. PARTICIPATION DANS DES ENTITÉS SOUS INFLUENCE NOTABLE, DES COENTREPRISES ET DES FILIALES	88
4.8. DÉPRÉCIATION D'UN PLACEMENT.....	89
4.9. RÉMUNÉRATION À BASE D' ACTIONS	89
4.10. REGROUPEMENTS D'ENTREPRISES	90
4.11. RÉSULTAT ÉTENDU	90
5. INFORMATIONS À FOURNIR.....	91
5.1. INFORMATIONS À FOURNIR LORS DE L' ADOPTION DES NORMES POUR LES ENTREPRISES À CAPITAL FERMÉ	92
6. DISPOSITIONS TRANSITOIRES	93
6.1. EXCEPTIONS OBLIGATOIRES.....	94
6.2. EXEMPTIONS FACULTATIVES	95
7. INCIDENCES FISCALES DU BASCULEMENT AUX NCECF	97
8. MODIFICATIONS FUTURES AUX NCECF	98

INTRODUCTION*

En décembre 2009, le Conseil des normes comptables du Canada a publié un nouvel ensemble de normes comptables élaborées expressément pour les entreprises à capital fermé canadiennes. Pour les exercices financiers ouverts à compter du 1^{er} janvier 2011¹, ces entreprises ne pourront pas continuer d'utiliser les principes comptables généralement reconnus (« PCGR ») canadiens actuels ; elles devront adopter soit les nouvelles normes comptables pour les entreprises à capital fermé (« NCECF »), soit les Normes internationales d'information financière (*International Financial Reporting Standards* (« IFRS »)). Les entreprises ont la possibilité d'adopter les NCECF de façon anticipée depuis 2009.

Les NCECF représentent un pas important vers l'adaptation de la comptabilité à la réalité des entreprises à capital fermé. Elles répondent mieux aux besoins de ces entreprises sans exiger des comptables et des autres parties intéressées qu'ils se familiarisent avec un jeu entièrement nouveau de normes puisqu'elles sont largement fondées sur la version actuelle du *Manuel de l'ICCA*, que l'on retrouve à la partie V.

1. ÉVOLUTION DES NORMES APPLICABLES AUX ENTREPRISES À CAPITAL FERMÉ

L'élaboration de normes particulières pour les entreprises à capital fermé est l'aboutissement d'un long processus de réflexion sur les besoins d'information de ces sociétés qui a pris naissance dans les années 1990.

Un rapport de recherche commandé par le CNC, intitulé « L'information financière des PME », publié en 1999, recommandait que les PCGR canadiens permettent le recours à des traitements différentiels. En 2000, le CNC a mis sur pied le Comité consultatif sur l'information différentielle

* M^{me} Andrée Lavigne est directrice de projets principale à l'Institut Canadien des Comptables Agréés et M. Jocelyn Patenaude est aussi membre du Conseil des normes comptables (« CNC ») et du Comité consultatif du CNC sur les entreprises à capital fermé.

¹ Lorsque la clôture de l'exercice d'une entreprise ne coïncide pas avec la fin de l'année civile, l'application est obligatoire pour les exercices ouverts à compter du 21 décembre 2010 (voir INSTITUT CANADIEN DES COMPTABLES AGRÉÉS, *Manuel de l'ICCA – Comptabilité*, vol. I, Toronto, ICCA, par. 3 et 4 de l'Introduction aux normes pour entreprises à capital fermé contenues dans la partie II (« *Manuel de l'ICCA* »)).

pour obtenir le point de vue des sociétés fermées dans le cadre du processus de normalisation et pour approfondir le concept d'information différentielle et la façon de l'appliquer efficacement. Ces conditions ont été reflétées dans le chapitre 1300 du *Manuel de l'ICCA*, devenu partie intégrante des PCGR canadiens le 1^{er} janvier 2002.

En 2006, le CNC a entrepris des recherches poussées et a consulté les utilisateurs externes d'états financiers pour connaître leurs besoins. Cette démarche a donné lieu à la publication d'un appel à commentaires étayé par un document de travail². Trois options étaient proposées pour les sociétés fermées : élaborer un modèle d'information différentielle fondé sur les IFRS; opter pour la norme IFRS pour les petites et moyennes entreprises déjà développée par l'International Accounting Standards Board (« IASB »); ou élaborer un ensemble de normes indépendantes, purement canadiennes et fondées sur les normes existantes ou sur des normes entièrement nouvelles.

Cette dernière option, soit l'adoption de normes élaborées au Canada, mais avec des modifications par rapport aux PCGR existants, fut retenue. La décision repose sur le fait que dans l'ensemble les PCGR existants constituent une base solide bien établie dont la grande majorité des normes répondent aux besoins des entreprises à capital fermé.

Le fait que les sociétés fermées ne soient pas tenues d'adopter les mêmes normes que les entreprises ayant une « obligation publique de rendre des comptes » (« OPRC ») dénote une reconnaissance du fait que les états financiers d'une société ouverte et ceux d'une société fermée ne servent pas aux mêmes fins. Les sociétés ouvertes se tournent souvent vers les marchés mondiaux pour obtenir des capitaux. Par conséquent leurs états financiers visent avant tout à fournir aux investisseurs une information suffisante pour qu'ils puissent décider s'ils doivent acheter, vendre ou conserver les titres de l'entreprise. Bien que cet objectif ait une certaine importance pour les sociétés fermées, les décisions se prennent dans un tout autre contexte. En effet, ces sociétés comptent en général peu d'actionnaires et sont fréquemment transmises d'une génération à l'autre. De plus, leurs parties prenantes sont principalement des créanciers qui peuvent, au besoin, avoir accès à de plus amples informations. Les normes tiennent également compte

² Voir les documents « Appel à commentaires – L'information financière des sociétés fermées » et « L'information financière des sociétés fermées – document de travail » publiés par le CNC. Voir également l'exposé-sondage publié par le CNC intitulé « Principes comptables généralement reconnus pour les entreprises à capital fermé – avril 2009 ».

du fait que les entreprises à capital fermé ont en général une capacité limitée d'appliquer des normes comptables complexes. Ces facteurs influent sur le rapport coûts-avantages, qui constitue l'un des aspects importants à considérer dans l'élaboration de normes comptables.

Après examen, la grande majorité des normes comptables actuelles du *Manuel de l'ICCA* ont été jugées appropriées pour les entreprises à capital fermé. Les NCECF qui sont contenues dans la partie II du *Manuel de l'ICCA* sont donc en grande partie (environ 80 %) fondées sur les mêmes normes qui étaient applicables en vertu des PCGR en vigueur avant le 1^{er} janvier 2011. La familiarisation avec ces normes en est donc grandement facilitée.

Il n'y a notamment pas ou très peu de changements aux normes comptables concernant la comptabilisation et l'évaluation des stocks, des immobilisations corporelles, des contrats de location, des sorties d'actifs à long terme et des abandons d'activités, des opérations non monétaires, des événements postérieurs à la date du bilan, des cessions de créances et de la consolidation des entités à détenteurs de droits variables.

Par ailleurs, plusieurs normes couvrant des sujets qui sont essentiellement pertinents aux sociétés ouvertes ont été éliminées : celles portant sur l'information sectorielle, les états financiers intermédiaires, le résultat par action, les entreprises d'assurance de personnes, le rapport de la direction et les entreprises en phase de démarrage. La norme portant sur l'information différentielle a également été retirée, mais les traitements différentiels ont été intégrés comme méthode obligatoire ou optionnelle dans le nouveau référentiel comptable pour les entreprises à capital fermé.

Un élagage considérable a été fait en ce qui a trait aux abrégés des délibérations du Comité sur les problèmes nouveaux de l'ICCA, qui se sont accumulés depuis une vingtaine d'années. La grande majorité des abrégés ont été jugés trop détaillés pour constituer un ensemble de normes fondées sur des principes et ont donc été éliminés. Seuls quelques éléments des abrégés qui sont davantage fondés sur des principes que sur des règles détaillées ont été conservés.

L'ensemble volumineux des obligations d'information à fournir dans les notes complémentaires a été complètement réexaminé en considérant son utilité et sa pertinence pour les entreprises à capital fermé. Cet exercice a conduit à une réduction de 40 à 50 % des exigences. Par exemple, nombre d'informations à fournir qui visaient à répondre aux besoins des analystes financiers n'étaient pas pertinentes pour les utilisateurs des états financiers des entreprises à capital fermé.

Les NCECF représentent une simplification par rapport aux normes plus complexes, par exemple les chapitres 3855, « Instruments financiers – Comptabilisation et évaluation », et 3862, « Instruments financiers – Informations à fournir » du *Manuel de l'ICCA*.

La question des impôts sur les bénéfices (chap. 3465) a également été examinée attentivement. C'est un sujet litigieux depuis de nombreuses années, qui fait l'objet d'un débat incessant entre les tenants de la méthode des impôts futurs et ceux qui préconisent la méthode des impôts exigibles. Le CNC a décidé de permettre aux entreprises à capital fermé d'appliquer la méthode des impôts exigibles comme solution de rechange à la méthode des impôts futurs.

La consultation des parties prenantes lors de l'élaboration des normes a révélé que les normes comptables qui posaient le plus de problèmes d'application aux entreprises à capital fermé étaient les suivantes :

- les obligations liées à la mise hors service d'immobilisations;
- le classement des dettes remboursables à la demande du créancier;
- la consolidation et les participations dans des coentreprises et entités sous influence notable;
- les avantages sociaux futurs;
- les instruments financiers;
- les impôts futurs;
- la dépréciation des écarts d'acquisition et autres actifs incorporels;
- les actifs incorporels générés en interne;
- les contrats de location;
- la rémunération à base d'actions.

Ces normes ont donc fait l'objet d'un examen plus approfondi du rapport coûts-avantages lié à leur application, ce qui a permis de déterminer les modifications et simplifications à apporter à ces normes.

Sur plusieurs sujets, les NCECF permettent un choix entre différents traitements comptables. Pour des considérations d'ordre pratique, l'utilisation de chacune des options est un libre choix non soumis à l'obligation d'évaluer et de démontrer la pertinence et la fiabilité de l'information produite par l'application de traitements comptables optionnels.

2. DÉFINITION D'UNE ENTREPRISE À CAPITAL FERMÉ

Les nouvelles normes comptables pourront être appliquées par toutes les entités qui sont des entreprises sans « obligation publique de rendre des comptes » (« OPRC ») telles qu'elles sont définies dans la préface du *Manuel de l'ICCA*. Une entreprise sans OPRC est définie comme une « entité à but lucratif qui n'est ni une entreprise ayant une obligation d'information du public ni une entité du secteur public ». Une entreprise ayant une obligation d'information du public est une entité autre qu'un organisme sans but lucratif, qu'un gouvernement ou qu'une autre entité du secteur public, qui :

- soit a émis, ou est sur le point d'émettre, des instruments de créance ou de capitaux propres qui sont, ou qui seront, en circulation et négociés sur un marché public (une Bourse des valeurs nationale ou étrangère ou encore un marché de gré à gré, y compris un marché local ou régional);
- soit détient des actifs en qualité de fiduciaire pour un vaste groupe de tiers, laquelle activité constitue l'une de ses activités principales.

Essentiellement, une entreprise sans OPRC est une entreprise à but lucratif qui exerce ses activités dans le secteur privé, qui n'a pas émis d'instruments de créance ou de capitaux propres sur un marché public et qui ne prévoit pas le faire dans un avenir rapproché. De plus, une entreprise sans OPRC ne peut pas détenir d'actifs en qualité de fiduciaire pour un vaste groupe de tiers au titre de l'une de ses activités principales. Les banques, les coopératives d'épargne et de crédit, les compagnies d'assurances, les maisons de courtage de valeurs et les organismes de placement collectif détiennent généralement ce genre d'actifs. D'autres entités peuvent aussi détenir des actifs en qualité de fiduciaire pour un vaste groupe de tiers du fait qu'elles détiennent et gèrent des ressources financières que leur confient des clients ou des membres qui ne participent pas à la gestion des entités en question. Toutefois, les entités qui le font pour des raisons accessoires à leurs activités principales (ce qui peut être le cas, par exemple, d'agents de voyage ou d'agents immobiliers, de coopératives qui exigent le dépôt d'une somme symbolique aux fins de l'adhésion, ou de vendeurs, tels que les sociétés de

services publics, qui sont payés d'avance pour des biens ou des services qu'ils n'ont pas encore livrés) ne sont pas considérées comme ayant une obligation d'information du public.

3. OPTIONS OFFERTES AUX SOCIÉTÉS PRIVÉES : IFRS OU NCECF

Un choix s'offre donc aux entreprises à capital fermé; selon ce qui convient le mieux à leur situation particulière, elles peuvent adopter les IFRS ou les nouvelles normes qui ont été élaborées pour elles. Notons que l'utilisation des normes comptables pour les entreprises à capital fermé est un libre choix qui, contrairement à l'utilisation de traitements différentiels, ne nécessite pas le consentement unanime des actionnaires. Dans leur évaluation des avantages et des inconvénients liés à l'adoption des nouvelles normes comptables, les entreprises à capital fermé canadiennes doivent prendre en considération autant les facteurs stratégiques et commerciaux que l'analyse des coûts à engager par rapport aux avantages à en retirer. Voici des exemples de questions que l'entreprise doit se poser pour prendre une décision éclairée :

Besoins des utilisateurs

- Quels sont les besoins des utilisateurs des états financiers de l'entreprise? Par exemple, quels sont les besoins des prêteurs, comme le banquier ou les fournisseurs de capital de risque? Quels sont les besoins des actionnaires?
- Si l'entité fait partie d'un groupe, quels sont les besoins de la société mère? Le référentiel comptable de l'entreprise sera-t-il compatible avec celui de ses filiales?

Accès au financement

- L'entreprise prévoit-elle faire un premier appel public à l'épargne dans un avenir rapproché?
- Les dirigeants ou propriétaires de l'entreprise prévoient-ils vendre l'entreprise?

Comparaison au secteur industriel

- L'entité désire-t-elle comparer ses résultats à des concurrents ou à des indices de performance pour mesurer sa propre performance ou pour obtenir des facilités de crédit?
- Quel référentiel sera utilisé par les concurrents?

Coûts et avantages liés à l'application du référentiel comptable

- Quelles sont les ressources en comptabilité disponibles pour résoudre les problèmes complexes liés à l'application des normes comptables?
- Les coûts engendrés par l'application des IFRS sont-ils justifiés compte tenu des avantages que l'entreprise en retirera?

Activités et financement à l'étranger

- L'entité a-t-elle des projets d'expansion à l'échelle internationale?
- L'entreprise dépose-t-elle ses états financiers dans le cadre d'appel d'offres de service international?
- L'entreprise désire-t-elle obtenir du financement à l'étranger?

L'un des facteurs les plus importants est vraisemblablement les exigences ou les préférences des utilisateurs actuels et futurs des états financiers de l'entreprise. Par exemple, une entreprise qui envisage de procéder à un premier appel public à l'épargne pourra préférer appliquer les IFRS du fait qu'elle ne sera pas tenue de modifier son information financière ultérieurement. Lorsqu'une entreprise à capital fermé fait partie d'un groupe et que la société mère ou des filiales présentent leur information financière selon les IFRS, l'application des mêmes normes comptables simplifierait la comptabilité du groupe d'entreprises dans son ensemble. De même, si l'entreprise prévoit croître au moyen d'acquisitions étrangères et d'autres occasions d'affaires, ou si elle envisage une stratégie de sortie, il est souhaitable que toutes les parties concernées utilisent les mêmes normes pour communiquer leur information financière. Ce qu'il en coûte d'adopter les IFRS par rapport à ce qu'il en coûte d'adopter les NCECF et de les appliquer de façon continue est bien sûr un élément essentiel à considérer. En raison de leur complexité et de leurs nombreuses exigences en matière d'information à fournir, les IFRS nécessiteront plus d'investissement dans

les systèmes d'information financière, les contrôles internes et les ressources humaines de l'organisation.

Comme pour les choix de méthodes comptables, c'est la direction qui détermine lesquelles des nouvelles normes pour les entreprises à capital fermé et des IFRS seront appliquées. Lorsqu'un référentiel comptable est adopté, c'est l'ensemble de ces normes qui doit être appliqué. Les entreprises ne peuvent adopter une approche « à la carte » qui consiste à choisir certaines normes IFRS et certaines normes pour les entreprises à capital fermé.

Soulignons que le cadre conceptuel des NCECF est compatible avec celui de l'IASB.

4. TRAITEMENTS COMPTABLES SIMPLIFIÉS

Les NCECF comportent des choix entre différents traitements comptables visant à simplifier et à rendre plus souple l'application des normes. Avant l'élaboration des NCECF, les PCGR du Canada permettaient aussi aux entreprises à capital fermé admissibles de choisir d'appliquer des traitements comptables différents pour des sujets particuliers. Contrairement à l'utilisation de traitements différentiels, ces choix de conventions comptables ne nécessitent pas le consentement unanime des actionnaires. De plus, ces choix ne sont pas soumis à l'obligation prévue à l'alinéa .06 b) du chapitre 1506, « Modifications comptables », du *Manuel de l'ICCA* d'évaluer la pertinence et la fiabilité de l'information produite par l'application de traitements comptables optionnels.

Les paragraphes suivants traitent des sujets pour lesquels le CNC a apporté des simplifications importantes qui touchent la comptabilisation, l'évaluation et la présentation ainsi que les informations à fournir.

4.1. INSTRUMENTS FINANCIERS

La nouvelle norme sur les instruments financiers comporte de nombreux changements qui la rendent beaucoup plus simple d'application en comparaison du chapitre 3855 en vigueur avant le basculement aux nouvelles normes. Par exemple, il n'est plus nécessaire de classer les instruments financiers en diverses catégories³, la méthode d'évaluation à la

³ Selon leurs caractéristiques, les instruments financiers pouvaient être classés dans l'une des catégories suivantes aux fins de leur évaluation : actifs financiers ou passifs (à suivre...)

juste valeur n'est obligatoire que pour les dérivés autonomes autres que ceux désignés comme éléments constitutifs d'une relation de couverture admissible et pour les instruments de capitaux propres cotés sur un marché actif. L'évaluation à la juste valeur est optionnelle pour les autres instruments financiers, mais une fois sélectionnée elle est irrévocable. La nouvelle norme comprend l'ensemble des exigences relatives à la comptabilisation, à l'évaluation et à la présentation des instruments financiers ainsi que des informations à fournir à cet égard. Voici un aperçu des principales exigences.

Comptabilisation initiale

Lors de leur comptabilisation initiale, tous les instruments financiers résultant d'une opération conclue dans des conditions de concurrence normale doivent être évalués à la juste valeur. Le traitement des coûts de transaction dépend du choix de la méthode d'évaluation subséquente qui sera retenue. Dans le cas d'un actif financier ou d'un passif financier qui ne sera pas évalué ultérieurement à la juste valeur, cette juste valeur est cependant rajustée pour tenir compte du montant des commissions et des coûts de transaction directement attribuables à sa création, à son acquisition, à son émission ou à sa prise en charge. Dans le cas des actifs financiers et des passifs financiers évalués ultérieurement à la juste valeur, les coûts de transaction sont comptabilisés dans le résultat net de la période où ils sont engagés.

Comptabilisation subséquente

Lors de leur évaluation subséquente, les actifs financiers et les passifs financiers sont évalués au coût ou au coût après amortissement, à l'exception des suivants :

- a) les dérivés autonomes autres que ceux désignés comme éléments constitutifs d'une relation de couverture admissible;
- b) les placements dans des instruments de capitaux propres cotés sur un marché actif;

(...suite)

financiers détenus à des fins de transaction; placements détenus jusqu'à leur échéance; prêts et créances; actifs financiers disponibles à la vente et autres passifs financiers.

- c) les instruments financiers que l'entité choisit d'évaluer à la juste valeur soit lors de leur comptabilisation initiale, soit lorsque l'instrument de capitaux propres cesse d'être coté sur un marché actif.

Les passifs financiers indexés, tels des titres d'emprunt qui exigent des versements déterminés en fonction de facteurs comme la valeur des capitaux propres de l'entreprise ou de mesures de performance comme le bénéfice avant intérêts, impôts et amortissements, bénéficient d'un traitement simplifié pour rendre compte de l'effet potentiellement négatif de clauses d'indexation et sans toutefois requérir l'évaluation à la juste valeur. À chaque date de clôture, l'entreprise évalue la dette au plus élevé du coût après amortissement et de la somme qui serait payable si la formule d'indexation était appliquée à cette date. Le montant de l'ajustement au titre des variations de la valeur de la clause d'indexation est comptabilisé immédiatement en résultat net et présenté comme une composante distincte de la charge d'intérêts.

L'entreprise peut cependant choisir d'évaluer tout actif financier ou passif financier à la juste valeur en le désignant à cette fin lors de la comptabilisation initiale de cet actif ou de ce passif, ou dans le cas d'un placement dans un instrument de capitaux propres évalué à la juste valeur lorsque l'instrument cesse d'être coté sur un marché actif. Toute désignation ainsi effectuée est irrévocable.

L'attribution d'options sur actions est une condition imposée à beaucoup d'entreprises à capital fermé pour l'obtention d'un financement par emprunt. La comptabilisation des dérivés incorporés aux passifs financiers, comme un bon de souscription ou une option émis avec un passif financier, a été simplifiée : bien que les deux composantes doivent être présentées distinctement, il est permis d'attribuer une valeur nulle à la composante capitaux propres et d'attribuer la totalité du produit de l'émission à l'élément de passif. Il est également possible de choisir la méthode de la valeur résiduelle.

Actions privilégiées rachetables au gré du porteur

Des actions privilégiées rachetables au gré du porteur sont souvent utilisées par les entreprises à capital fermé pour protéger les intérêts des actionnaires restants en cas de retraite ou de décès d'anciens salariés ou actionnaires. Les normes en vigueur avant le basculement prévoyaient que les entreprises à capital fermé pouvaient opter pour un traitement différentiel selon lequel les actions obligatoirement rachetables par l'émetteur et émises dans le cadre d'une restructuration fiscale en vertu de certains articles de la

*Loi de l'impôt sur le revenu*⁴ du Canada pouvaient être considérées comme des capitaux propres. Dorénavant, ces actions devront être classées dans les capitaux propres.

En effet, bien que les actions rachetables émises à titre de mesure de planification fiscale répondent à la définition d'un passif, les conditions dont elles sont assorties sont fonction d'un objectif fiscal précis. De plus, les actions privilégiées rachetables émises à titre de mesure de planification fiscale diffèrent des autres actions privilégiées rachetables émises du fait que les mesures de planification fiscale n'impliquent pas de financement au sens traditionnel. Par ailleurs, les prêteurs externes protègent souvent leurs prêts en interdisant le rachat des actions, sauf au décès d'un actionnaire et en exigeant que les actions soient subordonnées à tout financement externe. Les prêteurs considèrent ces actions comme des capitaux propres aux fins de leurs analyses parce que cela donne une image plus réaliste de l'entreprise, car les actions ont pour résultat de concrétiser la valeur qui se trouve dans les actifs incorporels non comptabilisés de l'entreprise. Selon eux, les mesures de solvabilité et de liquidité seraient erronées si ces actions étaient classées dans le passif.

Des obligations d'information sont prévues pour que les utilisateurs des états financiers soient au fait des décaissements auxquels les actions en question pourraient donner lieu si leurs porteurs en demandaient le rachat. La présentation, dans le corps même du bilan, du prix de rachat total de l'ensemble des catégories d'actions de ce type en circulation est nécessaire pour attirer l'attention des utilisateurs sur la nature particulière de l'arrangement. L'entreprise doit également indiquer les rachats prévus au cours de chacun des cinq prochains exercices. Lorsque le porteur réclame le rachat de ses actions, l'émetteur doit les reclasser comme passifs, en les évaluant à leur valeur de rachat. Tout rajustement doit être comptabilisé dans les bénéfices non répartis.

Dépréciation

Les nouvelles normes introduisent un modèle unique de dépréciation qui s'applique à tous les actifs financiers comptabilisés au coût ou au coût après amortissement, ce qui constitue une simplification importante. Selon ce modèle unique, les réductions de valeur sont fondées sur la différence entre la valeur comptable actuelle de l'actif et les flux de trésorerie que l'entreprise peut s'attendre à recouvrer selon l'issue la plus favorable. De

⁴ L.R.C. (1985), 5^e supp., ch. 1 et mod.

plus, lorsque l'ampleur de la dépréciation d'un actif ou d'un groupe d'actifs précédemment déprécié se réduit et que la réduction peut être rattachée à un événement postérieur à la comptabilisation de la réduction de valeur (comme un retour du client ou de l'émetteur à la rentabilité), la moins-value déjà comptabilisée doit faire l'objet d'une reprise dans la mesure de l'amélioration, reprise qui doit être comptabilisée en résultat net.

Comptabilité de couverture

La comptabilité de couverture est facultative, mais elle exige le respect rigoureux d'un certain nombre de conditions d'admissibilité. Les entreprises ne sont pas tenues d'évaluer l'efficacité de leurs relations de couverture, mais elles doivent déterminer que les conditions essentielles des deux éléments du mécanisme de couverture demeurent les mêmes. Contrairement aux normes actuelles, une fois la comptabilité de couverture appliquée à une relation de couverture en conformité avec le nouveau chapitre 3856 du *Manuel de l'ICCA*, les entreprises ne peuvent plus mettre fin volontairement à l'application de la comptabilité de couverture pour cette relation.

4.2. AVANTAGES SOCIAUX FUTURS

Les entreprises à capital fermé peuvent choisir d'adopter la méthode de la constatation immédiate pour la comptabilisation de leurs régimes à prestations déterminées ou la « méthode du report et de l'amortissement » qui était la méthode prescrite dans les PCGR avant le basculement. Cette méthode, qui est conservée à titre optionnel, peut cependant s'avérer complexe et coûteuse à appliquer puisqu'elle nécessite une évaluation actuarielle aux fins de la comptabilité en plus d'une évaluation exigée aux fins de la capitalisation et de la réglementation.

La méthode de la constatation immédiate repose sur l'utilisation de l'évaluation actuarielle aux fins de la capitalisation la plus récente. Le montant inscrit au bilan selon la méthode simplifiée devra correspondre à l'obligation au titre du régime de retraite, déduction faite des actifs du régime à la date de clôture, et aucun montant ne sera reporté. L'incidence totale de toute variation de l'actif net du régime ou de l'obligation sera comptabilisée en résultat. Lorsqu'elle est adoptée, cette méthode doit s'appliquer à tous les régimes à prestations déterminées de l'entreprise. Une évaluation actuarielle aux fins de la capitalisation doit être réalisée au moins tous les trois ans, et la date de la plus récente évaluation actuarielle doit être communiquée.

4.3. OBLIGATIONS LIÉES À LA MISE HORS SERVICE D'IMMOBILISATIONS

Dans les normes en vigueur avant le basculement, le chapitre 3110, « Obligations liées à la mise hors service d'immobilisations », exigeait que l'évaluation initiale des obligations liées à la mise hors service se fasse à la juste valeur, et il fournissait des indications détaillées sur l'estimation de cette juste valeur. Les nouvelles normes simplifient l'évaluation en fondant cette méthode sur la « meilleure estimation » de façon similaire aux principes d'estimation utilisés dans la norme comptable internationale IAS 37, « Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels ». Selon cette approche, les obligations liées à la mise hors service sont évaluées à chaque date de clôture en fonction de la meilleure estimation des dépenses futures nécessaires à l'extinction de l'obligation actuelle. Cette estimation est le montant que l'entreprise devra raisonnablement payer pour éteindre son obligation à la date de clôture ou pour la transférer à un tiers à cette même date. Il n'est pas nécessaire de déterminer un taux d'actualisation rajusté en fonction de la qualité de crédit ni des marges bénéficiaires estimatives.

À chaque date de clôture, les obligations liées à la mise hors service sont révisées pour refléter la meilleure estimation à cette même date. Les variations pourront être attribuables à l'écoulement du temps ou à des révisions de l'échéancier ou du montant des flux de trésorerie, ou du taux d'intérêt utilisé pour déterminer la meilleure estimation des dépenses nécessaires à l'extinction de l'obligation actuelle.

4.4. ACTIFS INCORPORELS GÉNÉRÉS EN INTERNE

Les entreprises à capital fermé peuvent choisir d'inscrire à l'actif les coûts admissibles de frais de développement, sous réserve du respect de certains critères énoncés dans le nouveau chapitre 3064, « Écarts d'acquisition et actifs incorporels », ou de passer en charges tous les coûts au moment où elles les engagent. Le choix de passer en charges tous les actifs incorporels générés en interne permet de réduire les coûts associés à la documentation et à la vérification des actifs incorporels capitalisés. La méthode comptable choisie doit être appliquée uniformément aux frais engagés pour tous les projets internes qui correspondent à la phase de développement.

4.5. TEST DE DÉPRÉCIATION DES ACTIFS INCORPORELS ET DES ÉCARTS D'ACQUISITION (GOODWILL)

Les actifs incorporels non amortissables doivent être soumis à un test de dépréciation uniquement lorsque des événements ou des changements de

situation indiquent que leur valeur comptable pourrait excéder leur juste valeur. Ce traitement comptable est conforme au choix actuel permis par un traitement différentiel.

De même, les écarts d'acquisition doivent être soumis à un test de dépréciation uniquement lorsque des événements ou des changements de situation indiquent que la valeur comptable de l'unité d'exploitation à laquelle se rattache l'écart peut excéder sa juste valeur. La façon de procéder aux tests de dépréciation et aux réductions de valeur est simplifiée et se fait maintenant en une seule étape. Lorsque la valeur comptable d'une unité d'exploitation excède sa juste valeur, une perte de valeur d'un montant égal à l'excédent doit être comptabilisée à l'égard des écarts d'acquisition rattachés à l'unité d'exploitation. La perte de valeur ainsi comptabilisée à l'égard d'un écart d'acquisition ne doit toutefois pas excéder la valeur comptable de celui-ci.

4.6. IMPÔTS SUR LES BÉNÉFICES

Les entreprises à capital fermé peuvent choisir entre la méthode des impôts exigibles et la méthode des impôts futurs pour la comptabilisation des impôts sur les bénéfices, comme c'était le cas en vertu des dispositions sur l'information différentielle. Les informations à fournir qui étaient requises en vertu du traitement différentiel sont en général toujours exigées; notamment, lorsque l'option de la méthode des impôts exigibles est retenue, l'entreprise est tenue de présenter un rapprochement entre les impôts réels et ceux qui découleraient de l'application des taux d'imposition prévus par la loi (ou entre le taux appliqué et les taux prévus par la loi). Afin d'aider les préparateurs d'états financiers à fournir ce rapprochement, un exemple est fourni dans la norme.

4.7. PARTICIPATION DANS DES ENTITÉS SOUS INFLUENCE NOTABLE, DES COENTREPRISES ET DES FILIALES

Les normes en vigueur avant le basculement prévoyaient un traitement différentiel qui permettait de comptabiliser les placements dans des filiales soit au coût ou à la valeur de consolidation plutôt que d'établir obligatoirement des états financiers consolidés. Des traitements différentiels semblables étaient prévus pour les participations dans des entités sous influence notable qui permettaient la comptabilisation de ces participations à la valeur d'acquisition plutôt que d'appliquer obligatoirement la méthode de la valeur de consolidation. De même, les participations dans des coentreprises pouvaient être comptabilisées à la valeur d'acquisition ou à la

valeur de consolidation plutôt que d'appliquer obligatoirement la méthode de la consolidation proportionnelle.

Ces choix de méthodes comptables ont été maintenus à la différence près que, lorsque les titres de capitaux propres d'une entité émettrice sont cotés sur un marché actif, le choix du coût d'acquisition n'est pas permis; la participation doit être comptabilisée à son cours sur ce marché, avec comptabilisation des variations en résultat net. Toutes les participations dans des filiales doivent être comptabilisées selon la même méthode. Il en va de même pour les participations dans des entités sous influence notable ou des coentreprises.

4.8. DÉPRÉCIATION D'UN PLACEMENT

Un nouveau modèle de dépréciation est applicable aux participations dans des satellites ainsi qu'à certains placements autres que les placements dans des instruments financiers, comme des œuvres d'art ou d'autres actifs corporels détenus à des fins de placement. À la fin de chaque période, une entreprise doit déterminer pour chacun de ses placements s'il existe des indications d'une possible dépréciation. Dans l'affirmative, l'entreprise doit déterminer s'il y a eu, au cours de la période, un changement défavorable important dans le calendrier ou le montant prévu des flux de trésorerie futurs de ce placement. Dans un tel cas, la valeur comptable du placement doit être réduite au plus élevé des éléments suivants : a) la valeur actualisée des flux de trésorerie résultant de la détention du placement; b) le prix qu'elle pourrait obtenir de la vente de l'actif à la date de clôture et c) la valeur de réalisation de tout bien affecté en garantie du remboursement du placement. Le montant de la réduction doit être comptabilisé en résultat net, à titre de moins-value. Lorsque l'ampleur de la dépréciation d'un placement précédemment déprécié se réduit, une reprise jusqu'à concurrence de la valeur comptable initiale est comptabilisée si cette reprise de valeur est rattachée à un événement postérieur à la comptabilisation de la moins-value.

4.9. RÉMUNÉRATION À BASE D'ACTIONS

Les entreprises à capital fermé trouvent de manière générale que l'évaluation à la juste valeur des rémunérations à base d'actions est coûteuse, surtout pour ce qui est d'évaluer l'action de l'entreprise afin d'alimenter un modèle d'évaluation d'options. Cependant, les investisseurs en actions, particulièrement les actionnaires minoritaires, sont intéressés au coût des rémunérations à base d'actions, principalement pour ce qui est d'en évaluer le degré de dilution potentielle. De plus, l'entreprise qui attribue des rémunérations à base d'actions comptera sans aucun doute des investisseurs

en actions parmi les utilisateurs de ses états financiers. Afin de répondre aux besoins de ces investisseurs, les entreprises doivent dorénavant utiliser la méthode de la valeur calculée pour évaluer les options sur actions consenties à des employés ainsi qu'à des non-employés lorsque la volatilité historique ou implicite de leurs actions ne peut être déterminée sans devoir engager un coût ou un effort déraisonnable. Selon cette dernière méthode, la valeur d'une option sur actions est déterminée au moyen d'un modèle d'évaluation des options dans lequel on utilise la volatilité historique d'un indice sectoriel approprié. En l'absence de tel indice, un indice boursier peut être utilisé. La méthode de la valeur minimale qui permettait dans les normes en vigueur avant le basculement de ne pas tenir compte de la volatilité dans l'évaluation des options sur actions attribuées aux employés n'est plus permise.

4.10. REGROUPEMENTS D'ENTREPRISES

Les principes de comptabilisation liés aux regroupements d'entreprises dans les NCECF sont très similaires à ceux des chapitres 1582, « Regroupement d'entreprises », 1601, « États financiers consolidés » et 1602, « Participations ne donnant pas le contrôle », du *Manuel de l'ICCA*, publiés en janvier 2009. Elles comportent cependant des changements importants en ce qui a trait à la comptabilisation des regroupements d'entreprises, des opérations effectuées avec des actionnaires sans contrôle et des opérations entraînant la perte de contrôle d'une filiale.

Ces normes doivent être appliquées à titre prospectif aux regroupements d'entreprises pour lesquels la date d'acquisition se situe dans un exercice ouvert à compter du 1^{er} janvier 2011; l'application anticipée est cependant permise pour les regroupements effectués avant le 1^{er} janvier 2011. Lorsque l'entité choisit de consolider ses filiales, on peut songer à adopter par anticipation les chapitres 1582, 1601 et 1602 pour les regroupements d'entreprises qui se produisent après le 1^{er} janvier 2010 afin d'éviter de retraiter les regroupements d'entreprises qui ont eu lieu au cours de cette période. L'exemption prévue au chapitre 1500, « Application initiale des normes », qui permet à un nouvel adoptant de ne pas appliquer le chapitre 1582 ne s'applique qu'aux regroupements d'entreprises qui se produisent avant le 1^{er} janvier 2010.

4.11. RÉSULTAT ÉTENDU

Les normes utilisées avant le basculement exigeaient que certains gains et pertes soient exclus de la détermination du résultat net et soient cumulés temporairement dans les autres éléments du résultat étendu, notamment les gains ou pertes résultant d'une variation de la juste valeur d'un actif

financier disponible à la vente et la partie du gain ou de la perte sur l'élément de couverture de flux de trésorerie qui est considérée comme constituant une couverture efficace. Ces méthodes de comptabilisation et de présentation étaient compliquées et n'améliorait pas la compréhension des états financiers. Le CNC a donc décidé de ne pas opter pour un traitement impliquant les autres éléments du résultat étendu. Le chapitre 3856 exige la présentation de tous les gains et pertes en résultat net et le chapitre 1530, « Résultat étendu », n'a pas été retenu dans les NCECF. D'ailleurs, en 2008, le CNC avait décidé de reporter l'application obligatoire du chapitre 1530 pour les entreprises à capital fermé en raison des complexités que ce chapitre créait pour ces entreprises et eu égard à la création future de normes adaptées pour ces dernières.

5. INFORMATIONS À FOURNIR

Dans l'ensemble, les nouvelles normes requièrent moins d'obligations d'information. Particularité intéressante, le référentiel contient une liste de l'ensemble des obligations d'information contenues dans les NCECF. Toutefois, les obligations d'information énumérées représentent un minimum d'informations à fournir. En effet, les normes comptables pour les entreprises à capital fermé s'appuient davantage sur les obligations d'information générales en matière d'image fidèle énoncées dans le chapitre 1400, « Normes générales de présentation des états financiers ». Par conséquent, les préparateurs d'états financiers doivent exercer leur jugement professionnel pour déterminer si d'autres informations sont essentielles pour présenter fidèlement la situation financière, les résultats d'exploitation et les flux de trésorerie de l'entité selon les PCGR canadiens. Par ailleurs, il n'est pas nécessaire de communiquer les informations qui ne sont pas importantes par rapport aux états financiers.

Parmi les obligations d'information additionnelles notons que les risques liés aux instruments financiers devront être décrits de façon plus exhaustive comparativement aux exigences du chapitre 3860, « Instruments financiers – Informations à fournir et présentation » des PCGR actuels. De plus, le solde de fin de période des sommes à remettre à l'État, autres que les impôts sur les bénéfices, doit maintenant être présenté. Cette information est importante pour les prêteurs car, en cas de faillite, ces sommes constituent habituellement des créances prioritaires.

Soulignons qu'une entreprise qui établit ses états financiers conformément aux NCECF doit en faire mention de façon bien visible dans les notes complémentaires.

5.1. INFORMATIONS À FOURNIR LORS DE L'ADOPTION DES NORMES POUR LES ENTREPRISES À CAPITAL FERMÉ

Les normes comptables pour les entreprises à capital fermé s'appliqueront aux états financiers des exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2011. Leur adoption anticipée est permise depuis 2009.

Plusieurs informations liées à la transition doivent être fournies dans les états financiers de l'exercice où une entreprise adopte les normes comptables pour les entreprises à capital fermé. En ce qui a trait à une entreprise qui adopte les NCECF pour son exercice se terminant le 31 décembre 2011, les états financiers devront contenir :

- le bilan d'ouverture à la date de transition. La date de transition correspond au début de la première période pour laquelle l'entreprise présente des informations comparatives complètes en vertu des NCECF. Selon notre exemple, le bilan d'ouverture serait préparé au 1^{er} janvier 2010;
- les états financiers comparatifs au 31 décembre 2010 préparés selon les NCECF en vigueur au 31 décembre 2011;
- les états financiers au 31 décembre 2011 préparés selon les NCECF en vigueur au 31 décembre 2011;
- chacun des montants portés aux bénéfices non répartis à la date de transition en raison de l'adoption des nouvelles normes, avec motifs à l'appui;
- un rapprochement du résultat net figurant dans les derniers états financiers de l'entreprise et du résultat net déterminé selon les nouvelles normes pour la même période. Ces informations doivent être suffisamment détaillées pour permettre aux utilisateurs de comprendre les retraitements importants apportés au bilan et à l'état des résultats;
- des explications concernant les retraitements importants apportés à l'état des flux de trésorerie;
- des indications relativement aux exemptions du chapitre 1500 dont l'entreprise s'est prévalu.

6. DISPOSITIONS TRANSITOIRES

Les normes comptables pour les entreprises à capital fermé contiennent des dispositions transitoires particulières pour l'application initiale des normes lors de la transition. Le principe général est l'application rétrospective des nouvelles normes comptables en vigueur à la clôture de l'exercice où l'entreprise les adopte. Cependant, le chapitre 1500, « Application initiale des normes », contient des exemptions à ce principe qui permettent d'éviter les situations où les coûts de l'application rétrospective seraient supérieurs aux avantages qui en découleraient. Par exemple, il se peut qu'une entreprise ne puisse pas reconstituer la valeur comptable d'un actif acquis il y a plusieurs années et dont la valeur comptable actuelle ne satisfait pas aux dispositions du chapitre 3061, « Immobilisations corporelles », ou encore à celles du chapitre 3840, « Opérations entre apparentés ». De plus, l'application rétrospective de certaines dispositions est interdite parce qu'elle pourrait donner lieu à un traitement sélectif dans le but d'obtenir un résultat particulier ou à une utilisation inappropriée de connaissances obtenues *a posteriori*. Le tableau suivant fournit une liste de ces exceptions et de ces exemptions.

Application rétrospective : exceptions et exemptions

Exceptions

- Décomptabilisation d'instruments financiers
- Comptabilité de couverture
- Estimations
- Participations ne donnant pas le contrôle

Exemptions

- Regroupements d'entreprises
- Juste valeur d'immobilisations corporelles
- Avantages sociaux futurs
- Écarts de conversion cumulés
- Instruments financiers (désignation pour évaluation à la juste valeur, classement séparé des composantes d'un instrument composé)
- Rémunérations et autres paiements à base d'actions
- Obligations liées à la mise hors service d'immobilisations
- Opérations entre apparentés

Les paragraphes suivants expliquent brièvement chacune de ces exceptions et exemptions.

6.1. EXCEPTIONS OBLIGATOIRES

Décomptabilisation d'actifs financiers et de passifs financiers

Lors de la transition, une entreprise ne peut comptabiliser des actifs ou des passifs financiers qui ont été décomptabilisés en vertu des anciennes normes. Une application rétrospective peut toutefois être effectuée à compter d'une date au choix de l'entreprise pourvu que les informations nécessaires pour appliquer les nouvelles normes aient été connues au moment de la comptabilisation des actifs financiers et des passifs financiers.

Comptabilité de couverture

Une entreprise ne reflète pas dans son bilan d'ouverture une relation de couverture qui ne satisfait pas aux conditions d'applicabilité de la comptabilité de couverture selon le nouveau chapitre 3856, « Instruments financiers ». Si, avant la date de transition, une entreprise avait désigné une relation de couverture en se fondant sur des critères identiques à ceux du chapitre 3856, elle rajuste la valeur comptable de l'élément couvert et de l'élément de couverture pour que cette valeur corresponde au montant pour lequel ces éléments auraient été comptabilisés si l'entreprise avait toujours appliqué le chapitre 3856. Les opérations antérieures à la date de transition ne peuvent pas être désignées rétrospectivement comme des opérations de couverture.

Estimations

Les estimations effectuées avant la date de transition ne sont pas rajustées, sauf si des données objectives indiquent que ces estimations étaient erronées.

Participations ne donnant pas le contrôle

Une application rétrospective du chapitre 1602, « Participations ne donnant pas le contrôle », doit être effectuée pour une entreprise qui ne choisirait pas l'exemption facultative relative aux regroupements d'entreprises (voir ci-dessous). Dans le cas d'une application prospective de ce chapitre, les recommandations suivantes du nouveau chapitre 1602, « Participations ne donnant pas le contrôle », sont appliquées prospectivement :

- comptabilisation des changements dans la participation d'une société mère dans une filiale n'entraînant pas la perte du contrôle;
- comptabilisation de la perte du contrôle d'une filiale;
- répartition du résultat entre les propriétaires de la société mère et les détenteurs de participations ne détenant pas le contrôle, même s'il en résulte un solde déficitaire pour ces derniers.

6.2. EXEMPTIONS FACULTATIVES

Par ailleurs, une entreprise peut se prévaloir d'une ou de plusieurs des exemptions facultatives suivantes.

Juste valeur

Une entreprise peut décider d'évaluer une immobilisation corporelle à sa juste valeur à la date de transition et d'utiliser cette juste valeur en tant que coût réputé à cette date. Cela constitue une occasion unique de réévaluer une ou plusieurs immobilisations. Toutefois, il faut prendre en considération que cette option aura pour conséquence d'augmenter la charge d'amortissement des immobilisations qui ont été réévaluées. De plus, il faut considérer les incidences de cette réévaluation sur les impôts futurs, ainsi que les incidences fiscales potentielles.

Regroupements d'entreprises

L'entreprise peut décider de ne pas appliquer rétrospectivement les recommandations du chapitre 1582, « Regroupements d'entreprises », aux regroupements d'entreprises qui sont survenus avant la date de transition. Toutefois, si l'entreprise décide de retraiter un regroupement d'entreprises survenu avant la date de transition pour se conformer au chapitre 1582, elle doit retraiter tous les regroupements d'entreprises survenus depuis cette date. Les chapitres 1601, « États financiers consolidés », et 1602, « Participations ne donnant pas le contrôle », doivent alors être appliqués de façon rétrospective à compter de cette même date.

Avantages sociaux futurs

Le chapitre 1500 offre également la possibilité de comptabiliser tous les gains et pertes actuariels cumulés ainsi que tous les coûts des services passés non encore comptabilisés à la date de transition dans le solde d'ouverture des bénéfices non répartis, même si la méthode du « corridor » est retenue pour comptabiliser les gains et pertes actuariels générés ultérieurement. Si une entité qui adopte les normes se prévaut de ce choix, elle doit l'appliquer à tous les régimes.

Écarts de conversion cumulés

À la date de transition, l'entreprise peut ramener à zéro les écarts de conversion cumulés classés dans un poste distinct des capitaux propres pour tous les établissements étrangers autonomes, en les imputant aux bénéfices non répartis. Si l'entreprise décide de se prévaloir de l'exemption, tout gain ou perte sur la cession ultérieure d'un établissement étranger autonome n'inclura que les écarts de conversion cumulés ultérieurs à la date de transition.

Instruments financiers

L'entreprise a l'option de ne pas réévaluer les composantes passif et capitaux propres des instruments financiers hybrides émis lorsque la composante passif est dénouée à la date de transition. De plus, à la date de transition l'entité a le choix de désigner tout actif financier ou passif financier pour qu'il soit évalué à la juste valeur; cette désignation est cependant irrévocable.

Rémunérations à base d'actions

L'entreprise n'a pas l'obligation d'appliquer les dispositions en matière de constatation et d'évaluation prévues au chapitre 3870, « Rémunérations et autres paiements à base d'actions », aux rémunérations à base d'actions attribuées avant la date de transition. L'entreprise peut utiliser la valeur déterminée selon la méthode de la valeur minimale aux attributions antérieures à la date de transition, au lieu d'appliquer la méthode de la valeur calculée requise par le chapitre 3870.

Obligations liées à la mise hors service d'immobilisations

Une entreprise qui ne comptabilisait pas ses obligations liées à la mise hors service d'une manière compatible avec les nouvelles dispositions du chapitre 3110, « Obligations liées à la mise hors service », peut évaluer ces obligations à la date de transition et estimer le montant à porter à la valeur comptable des immobilisations correspondantes en se fondant sur leurs durées de vie originale et résiduelle. La différence entre la variation des obligations et la variation de la valeur comptable des immobilisations est portée au solde des bénéfices non répartis à la date de transition.

Opérations entre apparentés

Une entité n'est pas tenue de retraiter les actifs et les passifs liés à des opérations entre apparentés antérieures à la date de transition si ceux-ci n'ont pas été évalués de façon conforme aux NCECF.

7. INCIDENCES FISCALES DU BASCULEMENT AUX NCECF

Les sociétés doivent déterminer l'incidence des rajustements de la juste valeur sur leur déclaration de revenus ainsi que sur la présentation de leur provision pour impôts. Les variations de la juste valeur ne sont généralement pas prises en compte dans le calcul du bénéfice aux fins fiscales tant qu'elles ne sont pas réalisées.

En vertu des NCECF, les coûts de transaction visant l'acquisition d'instruments financiers comptabilisés à la juste valeur devront être passés en charges. Sur le plan fiscal, certains coûts de transaction sont déductibles sur une période de cinq ans, tandis que d'autres sont ajoutés au coût des actions ou des actifs acquis.

Selon les NCECF les entreprises peuvent déterminer les obligations découlant d'un régime de retraite en s'appuyant sur un rapport d'évaluation actuarielle établi aux fins de la capitalisation du régime, et elles peuvent comptabiliser les écarts actuariels en résultat lorsqu'ils se réalisent. Le bénéfice imposable ne devrait pas varier puisque seules les cotisations versées au régime sont déductibles sur le plan fiscal et que les écarts actuariels ne sont pas pris en compte dans le bénéfice aux fins de l'impôt fédéral.

Comme il a été mentionné précédemment, l'entreprise peut capitaliser les frais de développement admissibles engagés relativement à des actifs incorporels générés en interne, ou les passer en charges au fur et à mesure qu'ils sont engagés. L'entreprise devra analyser ces frais afin de déterminer s'ils peuvent être déduits ou être ajoutés au coût de l'actif aux fins fiscales. Il se peut également que les frais de développement soient admissibles à des incitatifs fiscaux.

Les différences entre les traitements comptable et fiscal décrites ci-dessus constitueront probablement des éléments de conciliation entre le bénéfice comptable et le bénéfice imposable. Une entreprise qui comptabilise les impôts futurs devra également estimer l'incidence de telles différences sur le bilan.

L'entreprise devrait considérer les incidences fiscales que peut avoir l'évaluation d'une ou de plusieurs immobilisations corporelles à sa juste valeur à la date de transition. Cette option aura vraisemblablement pour effet d'augmenter la valeur comptable des actifs de l'entité, ce qui pourrait avoir des répercussions sur la possibilité pour l'entreprise de se prévaloir de la déduction fiscale accordée aux petites entreprises.

8. MODIFICATIONS FUTURES AUX NCECF

Comme toutes les normes comptables, les NCECF ne seront pas figées sous leur forme actuelle. Des changements seront apportés pour tenir compte de nouvelles réalités et pour les garder actuelles. Le CNC n'entend toutefois pas apporter de modifications significatives aux NCECF pendant un certain temps après leur finalisation, afin de se familiariser avec elles. Par la suite

ces normes seront mises à jour annuellement ou tous les deux ans, chaque mise à jour comportant éventuellement des modifications apportées à plusieurs normes dont la date d'entrée en vigueur sera la même.

Pour que les changements soient axés sur les besoins des entreprises à capital fermé et sur ceux des utilisateurs de leurs états financiers, le CNC a créé en 2010 le Comité consultatif sur les entreprises à capital fermé, constitué de préparateurs et d'utilisateurs d'états financiers produits par ces entreprises et de conseillers professionnels de ce secteur.

Le site Internet, intitulé « Normes canadiennes en transition », de l'ICCA⁵ donne accès à des informations, à des outils et à de la formation qui vous aideront à mieux comprendre l'incidence des normes pour entreprises à capital fermé et qui vous permettront de bien prendre le virage.

⁵ INSTITUT CANADIEN DES COMPTABLES AGRÉÉS (en ligne : <http://www.icca.ca/ECF>).

**LES INCIDENCES DES NORMES INTERNATIONALES
D'INFORMATION FINANCIÈRE (IFRS)
SUR LA FISCALITÉ DES SOCIÉTÉS**



Jason Doucet

CA

Ernst & Young s.r.l./s.e.n.c.r.l.

PRÉCIS

De nombreuses entreprises anticipent que le passage aux Normes internationales d'information financière entraînera des changements à leur comptabilisation des impôts. Toutefois, l'impact de l'adoption des IFRS peut également apporter des changements à la base d'imposition par les autorités fiscales, tant au Canada qu'à l'étranger. L'auteur commence par présenter les points de vue de l'ARC et les mesures actuelles découlant de l'adoption des IFRS. En outre, l'article présente des exemples de changements potentiels dans le traitement fiscal en raison des différences comptables entre les PCGR canadiens actuels et les IFRS. Enfin, l'auteur donne un aperçu des autres domaines de la fiscalité qui peuvent être touchés par l'adoption de ces normes, tels que la fiscalité internationale et les prix de transfert.

ABSTRACT

Many companies anticipate that the move to International Financial Reporting Standards (“IFRS”) will bring about changes to their method of accounting for income taxes. However, the adoption of IFRS may also precipitate changes to the amount of income subject to income tax by the fiscal authorities, both in Canada and abroad. The author begins by summarizing the Canada Revenue Agency’s views and the steps they’ve taken as a result of the adoption of IFRS. In addition, the article presents examples of how accounting differences between current Canadian GAAP and IFRS may impact the computation of taxable income. Finally, the author reviews some of the other areas of taxation that may be impacted by the adoption, such as international taxes and transfer pricing.

TABLE DES MATIÈRES

INTRODUCTION.....	105
1. DATES IMPORTANTES DE BASCULEMENT AUX IFRS.....	105
2. AVIS ET DIRECTIVES DE L'AGENCE DU REVENU DU CANADA SUR LE BASCULEMENT AUX IFRS.....	106
2.1. <i>IMPÔT SUR LE REVENU – NOUVELLES TECHNIQUES, N° 41</i>	106
2.2. <i>IMPÔT SUR LE REVENU – NOUVELLES TECHNIQUES, N° 42</i>	107
2.3. DIRECTIVES CONCERNANT LES REGISTRES COMPTABLES	108
3. EFFET DU PASSAGE AUX IFRS SUR LA COMPTABILISATION DES IMPÔTS – NORME IAS 12, « IMPÔTS SUR LE RÉSULTAT »	109
4. INFLUENCE DES IFRS SUR LE FONCTIONNEMENT DES SOCIÉTÉS.....	110
5. EFFET DU PASSAGE AUX IFRS SUR LA FISCALITÉ.....	111
5.1. DÉTERMINATION DU REVENU.....	111
5.1.1. Aspects comptables de la constatation des produits.....	111
5.1.2. Aspects fiscaux de la détermination du revenu.....	113
5.2. PROVISIONS PERMISES PAR LA <i>LOI DE L'IMPÔT SUR LE REVENU</i>	117
5.2.1. Aspects comptables des provisions – Norme IAS 37.....	117
5.2.2. Aspects fiscaux des provisions.....	118
5.3. PRIX DE TRANSFERT	119
5.3.1. Aspects fiscaux des prix de transfert.....	119
5.3.2. Information financière en matière de prix de transfert.....	120
5.4. RÈGLES DE CAPITALISATION RESTREINTE	122
5.4.1. Aspects fiscaux – Paragraphe 18(4) L.I.R.....	122
5.4.2. Aspects comptables – Référence aux bénéfices non répartis.....	123
5.5. AUTRES FORMES D'IMPOSITION QUE L'IMPÔT SUR LE REVENU	124
5.6. INCIDENCE SUR LE PLAN DE LA FISCALITÉ INTERNATIONALE.....	124
5.6.1. Calcul des surplus canadiens des sociétés étrangères affiliées	125
5.6.2. Paiement des dividendes	126
5.6.3. Calcul des gains d'une société étrangère affiliée	126
CONCLUSION	128

INTRODUCTION

Avec les Normes internationales d'information financière (« IFRS ») s'amorce une nouvelle ère pour les sociétés canadiennes. À compter de 2011¹, les sociétés canadiennes ayant une obligation d'information du public devront avoir adopté ces nouvelles règles comptables et relever les défis qui en découlent².

1. DATES IMPORTANTES DE BASCULEMENT AUX IFRS

Bien que les premiers états financiers à préparer selon les IFRS ne soient requis que pour les exercices ouverts à compter de 2011, les entreprises seront tenues de présenter des données comparatives pour l'exercice 2010.

Par exemple, pour une société publique canadienne ayant une fin d'exercice au 31 décembre, la « date de transition » aux fins de la conversion aux IFRS est le 1^{er} janvier 2010. En effet, bien que la société soit tenue de préparer des états financiers selon les nouvelles normes seulement à compter de 2011, la société doit calculer l'ajustement transitoire requis en vertu des IFRS en date du 1^{er} janvier 2010. Cet ajustement transitoire sera reflété dans les bénéfices non répartis (« BNR ») d'ouverture de l'entreprise de l'année 2010 et fera partie du bilan comparatif aux fins des états financiers IFRS publiés pour 2011. De plus, la société devra montrer des montants comparatifs d'impôt sur les bénéfices pour l'année 2010 en vertu des nouvelles normes. Il est important de noter que l'information comparative de 2010 doit être disponible lors de la divulgation des états financiers du premier trimestre de 2011 et ne peut être ainsi calculée seulement à la fin de 2011.

À partir du 1^{er} janvier 2011, la société comptabilisera l'information financière selon les normes IFRS. Ainsi, cette information sera utilisée pour

¹ La date de basculement obligatoire aux IFRS sera toutefois le 1^{er} janvier 2012 pour les entités ayant des activités à tarifs réglementés, les sociétés de placement et les fonds distincts des entreprises d'assurance vie (résumé des décisions du Conseil des normes comptables (« CNC »), 7 et 8 septembre 2010).

² Les entreprises à capital fermé ont le choix d'adopter les IFRS. Voir, dans le présent numéro, Andrée LAVIGNE et Jocelyn PATENAUDE, « Un nouveau référentiel comptable pour les entreprises à capital fermé », (2011), vol. 31, n° 1 *Revue de planification fiscale et financière* 71-100.

préparer les premiers états financiers annuels et intermédiaires de la société selon ces normes. De plus, la société utilisera ces états financiers lors de la production, d'ici le 30 juin 2012, des premières déclarations de revenus selon les normes IFRS. Ces déclarations de revenus incluront l'information financière de 2011, l'ajustement transitoire du 1^{er} janvier 2010 ainsi que les ajustements requis pour l'année 2010 entre les normes IFRS et les normes canadiennes antérieures.

2. AVIS ET DIRECTIVES DE L'AGENCE DU REVENU DU CANADA SUR LE BASCULEMENT AUX IFRS

Au mois de mars 2009, l'Agence du revenu du Canada (« ARC ») a créé un comité consultatif des Normes internationales d'information financière sur l'administration de l'impôt, dont les membres comprennent des représentants de cabinets comptables, des associations comptables, de même que des représentants des industries. Ce comité a pour but de considérer les incidences que peuvent avoir les IFRS sur la conformité et l'observation et de communiquer à l'ARC leurs points de vue et les préoccupations des contribuables concernant la conversion aux IFRS³.

Depuis 2009, la Direction générale de la politique législative et des affaires réglementaires de l'ARC a publié divers documents en ce qui concerne la conversion aux IFRS.

2.1. IMPÔT SUR LE REVENU – NOUVELLES TECHNIQUES, N° 41⁴

L'ARC a donné quelques indications initiales dans le numéro 41 du bulletin *Impôt sur le revenu – Nouvelles techniques*, en date du 23 décembre 2009, dans lequel elle publie ses réponses aux quatre questions qui lui étaient posées sur le sujet « Conversion des PCGR canadiens aux NIIF » lors de la conférence annuelle de l'Association canadienne d'études fiscales qui a eu lieu à Calgary du 30 novembre au 2 décembre 2008.

L'ARC a indiqué, en réponse à une première question, que bien qu'elle considère que les IFRS n'apporteront pas de changements significatifs au revenu imposable, car celui-ci est généralement dicté par la législation

³ AGENCE DU REVENU DU CANADA (en ligne : www.cra-arc.gc.ca/tx/bsnss/tpcs/frs/txdmn-fra.html), modifié le 14 décembre 2010.

⁴ AGENCE DU REVENU DU CANADA, *Impôt sur le revenu – Nouvelles techniques*, n° 41, « Conversion des PCGR canadiens aux NIIF », 23 décembre 2009.

fiscale et la jurisprudence, elle considère que le calcul du revenu imposable pourrait devenir un exercice plus complexe. Par conséquent, l'ARC a fait part de son intention de fournir aux contribuables des indications supplémentaires sur la transition aux IFRS.

De plus, en réponse à une deuxième question, l'ARC a indiqué que les contribuables pourraient soumettre leurs questions à propos des IFRS à la Direction des décisions en impôt. Il est très important de le faire dès que possible en vue de faciliter la transition aux IFRS.

En réponse à une troisième question, l'ARC a indiqué qu'elle considère que les états financiers selon les IFRS constituent un point de départ acceptable pour la préparation des déclarations de revenus.

Enfin, en réponse à une quatrième question, elle a aussi indiqué son intention de travailler avec les provinces sur la clarification et la résolution des questions auxquelles les contribuables peuvent avoir à faire face en raison de la transition aux IFRS.

2.2. IMPÔT SUR LE REVENU – NOUVELLES TECHNIQUES, N° 42⁵

Un deuxième numéro du bulletin *Impôt sur le revenu – Nouvelles techniques* a été publié le 31 mai 2010 portant expressément sur les Normes internationales d'information financière. L'ARC a réitéré son intention d'accepter les états financiers IFRS comme point de départ pour le calcul du revenu imposable et a également précisé que, lorsque la législation fiscale et les publications actuelles de l'ARC font référence aux principes comptables généralement reconnus (« PCGR ») du Canada, celles-ci peuvent également être considérées comme faisant référence aux IFRS.

De plus, l'ARC a déclaré que les entreprises ayant une obligation publique de rendre des comptes ainsi que les entreprises qui n'ont pas cette obligation peuvent adopter les IFRS par anticipation aux fins fiscales pour les années qui commencent le 1^{er} janvier 2009 ou après cette date. Ce faisant, les contribuables doivent appliquer leur choix de normes comptables à l'ensemble de leurs opérations et de leurs calculs. Cependant, cette adoption par anticipation est interdite pour toutes les institutions financières sous réglementation fédérale. L'ARC a également réitéré ses attentes que l'incidence sur le revenu imposable ne devrait pas être importante, étant

⁵ AGENCE DU REVENU DU CANADA, *Impôt sur le revenu – Nouvelles techniques*, n° 42, « Normes internationales d'information financière », 31 mai 2010.

donné que la plupart des opérations sont régies par la législation fiscale, mais elle a ajouté qu'il peut y avoir des ajustements transitoires nécessaires dans le calcul du revenu imposable pour certains contribuables qui feront la transition aux IFRS. L'ARC présente des exemples d'ajustements qui peuvent survenir en raison de l'adoption des normes IFRS.

2.3. DIRECTIVES CONCERNANT LES REGISTRES COMPTABLES

En 2010, l'ARC a modifié ses directives concernant les registres comptables et la tenue de dossiers⁶ pour inclure des exigences supplémentaires pour les contribuables adoptant les IFRS. Les principaux documents à fournir à l'appui des obligations fiscales ont trait aux rapprochements, aux annexes 1, « Revenu net ou perte aux fins de l'impôt sur le revenu », 8, « Déduction pour amortissement » et 10, « Déduction pour montant cumulatif des immobilisations admissibles », ainsi qu'au changement de système en raison de l'adoption des IFRS. Ces directives ont pour but de traiter des documents complémentaires à conserver à l'appui des montants déclarés dans l'Index général des renseignements financiers (IGRF) et dans les déclarations de revenus.

Les contribuables adoptant les IFRS pour la première fois seront tenus de préparer un rapprochement entre les capitaux propres passant des PCGR canadiens aux IFRS, tant au premier jour de l'année de transition qu'au dernier jour de l'année précédente. Pour un contribuable ayant une fin d'exercice au 31 décembre qui adopte les IFRS au 1^{er} janvier 2011, ces rapprochements seront nécessaires pour le 1^{er} janvier 2010, ainsi que pour le 31 décembre 2010.

L'ARC exige également que le contribuable maintienne la documentation et les justifications pour les ajustements qui sont nécessaires à la suite de l'adoption des IFRS dans le calcul du revenu imposable. Cela inclura le soutien de tous les ajustements transitoires ainsi que ceux liés aux redressements de la juste valeur ou des baisses de valeur. De plus, si la conversion de système est nécessaire pour satisfaire aux exigences en vertu des IFRS, les contribuables doivent conserver la documentation concernant cette conversion.

⁶ AGENCE DU REVENU DU CANADA (en ligne : www.cra-arc.gc.ca/tx/bsnss/tpcs/frs/rcrds-fra.html).

3. EFFET DU PASSAGE AUX IFRS SUR LA COMPTABILISATION DES IMPÔTS – NORME IAS 12, « IMPÔTS SUR LE RÉSULTAT »⁷

Pendant plusieurs années, l'International Accounting Standards Board (« IASB ») a étudié la possibilité d'apporter des modifications à la norme IAS 12, qui porte sur les impôts sur le résultat.

C'est de là qu'a découlé le projet de convergence à court terme entre l'IASB et le Financial Accounting Standards Board (« FASB ») des États-Unis visant à harmoniser les deux ensembles de normes relatives à la comptabilisation des impôts. Le FASB a suspendu ses délibérations sur le projet en 2008 et, depuis, l'IASB a publié un exposé-sondage en mars 2009, qui présentait les changements recommandés à l'IAS 12. Celui-ci était ouvert aux commentaires du public jusqu'au 31 juillet 2009. Parmi les changements proposés dans l'exposé-sondage, notons le traitement des incertitudes fiscales, l'élimination de la nécessité de remonter à l'origine (*backward tracing*), des modifications aux exigences de présentation par voie de notes, les impôts différés relativement aux écarts externes des placements et le calcul de la valeur fiscale. À la suite des commentaires reçus, l'IASB a retiré l'exposé-sondage.

En mars 2010, l'IASB a publié un énoncé de principe accompagné d'un plan d'action possible en ce qui concerne la norme IAS 12⁸. Celui-ci annonce un projet concernant la norme IAS 12, qui traitera des positions fiscales incertaines, des impôts différés sur les réévaluations des placements à la juste valeur, ainsi que de l'introduction de certaines propositions de l'exposé-sondage du 31 mars 2009 (comme l'introduction d'une étape initiale consistant à examiner si le recouvrement d'un actif ou le règlement d'un passif aura une incidence sur le bénéfice imposable, la reconnaissance d'un actif d'impôt différé en totalité et une provision de compensation si nécessaire, etc.). Nous ne traiterons pas de ces changements.

⁷ La terminologie employée au chapitre 3465, « Impôts sur les bénéfices », dans INSTITUT CANADIEN DES COMPTABLES AGRÉÉS, *Manuel de l'ICCA – Comptabilité*, vol. I, Toronto, ICCA (« *Manuel de l'ICCA* »), et à la norme comptable internationale IAS 12, « Impôts sur le résultat », diffère. Les termes « impôts différés », « impôts futurs » et « impôts reportés », utilisés dans l'une ou l'autre norme, ont la même signification. Il en est de même pour les expressions « écarts temporaires », « différences temporelles » et « différences temporaires ».

⁸ INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARDS (en ligne : <http://www.ifrs.org/Current+Projects/IASB+Projects/Income+Taxes/Meeting+Summaries+and+Observer+Notes/IASB+March+2010.htm>).

Il demeure qu'il existe plusieurs différences entre la norme IAS 12, « Impôts sur le résultat », et le chapitre 3465, « Impôts sur les bénéfices », du *Manuel de l'ICCA* et l'incidence de ces différences doit être prise en compte individuellement par chaque entreprise. Une différence peut représenter un changement clé pour une entreprise et non pour une autre. Parmi les différences les plus susceptibles de toucher les entreprises, citons la présentation par voie de notes afférentes aux états financiers, le *backward tracing*, les transferts intersociétés, les regroupements d'entreprises et les différences temporelles sur les actifs et les passifs non monétaires étrangers⁹.

4. INFLUENCE DES IFRS SUR LE FONCTIONNEMENT DES SOCIÉTÉS

Le passage aux IFRS peut influencer sur une société bien au-delà de ses conventions comptables. Les IFRS nécessiteront des changements dans des domaines comme la technologie, les processus et la main-d'œuvre d'une entreprise, et ce, dans le contexte de la comptabilisation des impôts, de la planification, de l'observation et des contestations fiscales. Par exemple, une entreprise peut se voir dans l'obligation de revoir ses structures financières si les changements aux valeurs du bilan influent sur les règles fiscales relatives à la capitalisation restreinte. Aussi, il peut s'avérer nécessaire de repenser le processus de collecte d'informations aux fins de la provision d'impôts pour être en mesure de recueillir toute nouvelle information requise pour répondre aux nouvelles exigences inhérentes aux IFRS. Cela pourrait également nécessiter un changement aux systèmes informatiques pour recueillir l'information requise, ainsi que de la formation additionnelle pour les employés concernés.

Pour certains, l'adoption des IFRS constitue un problème uniquement canadien. Toutefois, en adoptant les IFRS, un groupe multinational doit tenir compte de toutes les sociétés le composant, et ce, dans toutes les juridictions. L'incidence sur chacune des sociétés du groupe devra être examinée afin de déterminer les aspects du processus fiscal qui doivent être modifiés pour répondre aux nouveaux besoins en normes IFRS, tel qu'il a été discuté ci-dessus.

⁹ Pour plus de détails, voir, dans le présent numéro, Dave SANTERRE, « La comptabilisation des impôts selon les Normes internationales d'information financière », (2011), vol. 31, n° 1 *Revue de planification fiscale et financière* 129-164.

5. EFFET DU PASSAGE AUX IFRS SUR LA FISCALITÉ

Le passage aux normes IFRS a déjà eu lieu dans plusieurs pays¹⁰, notamment les pays de l'Union européenne depuis 2005, rendant ainsi possible l'observation des conséquences pour mieux se préparer au basculement au Canada. Lors de la transition, certaines entreprises se sont retrouvées à payer des impôts plus rapidement que prévu, ce qui a diminué directement leurs flux monétaires. Effectivement, le passage aux IFRS peut créer un changement aux impôts courants et aux impôts reportés, changeant ainsi le moment d'imposition plutôt que le montant imposé. On remarque que cette situation soulève une question importante : comment l'application rétroactive des IFRS est-elle imposée en général¹¹? Dans certaines juridictions fiscales, cet ajustement a été imposé ou déduit l'année du passage aux IFRS ou a été ajouté ou déduit dans le calcul du revenu imposable sur une certaine période de temps.

Au Canada, dans ses publications sur les IFRS¹², l'ARC a indiqué qu'elle s'attend à des ajustements dans le calcul du revenu imposable de certains contribuables. Ainsi, ces ajustements peuvent survenir, à la suite des changements engendrés par le basculement aux IFRS, dans la détermination du revenu ou en ce qui concerne les provisions dont la déduction est permise par la *Loi de l'impôt sur le revenu*¹³. Comme le passage aux IFRS peut avoir des incidences qui varient d'une société à une autre; il est très important d'en faire l'évaluation société par société.

5.1. DÉTERMINATION DU REVENU

5.1.1. Aspects comptables de la constatation des produits

Les PCGR canadiens avec le chapitre 3400, « Produits », du *Manuel de l'ICCA* et les IFRS avec la norme IAS 18, « Produits des activités ordinaires », s'entendent sur les critères de base de la constatation des revenus :

¹⁰ INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARDS (en ligne : <http://www.ifrs.org/Use+around+the+world/Use+around+the+world.htm>).

¹¹ Cette question ne sera pas abordée en détail dans le présent article.

¹² AGENCE DU REVENU DU CANADA, *op. cit.*, note 4 et note 5.

¹³ L.R.C. (1985), 5^e supp., ch. 1 et mod. (« L.I.R. »).

« [...] tous les risques et avantages importants inhérents à la propriété ont été transférés, le vendeur n'exerce plus un droit de gestion sur les biens, la mesure de la contrepartie et l'estimation des rendus ainsi que le recouvrement final sont raisonnablement sûres¹⁴. »

Bien que le principe général soit le même dans les deux régimes, il convient de noter que, du côté des PCGR, l'abrégi CPN-141, « Constatations des produits », du Comité sur les problèmes nouveaux (« CPN ») contient des indications supplémentaires sur le moment de la constatation. Par exemple, des indications sont fournies lorsqu'il existe des droits de retour, des ventes annulables, des frais non remboursables. Il faut cependant faire preuve de discernement avant d'affirmer que l'absence d'un équivalent à l'abrégi CPN-141 dans les IFRS donne une plus grande latitude pour la constatation des produits. Les abrégés CPN n'apportent que des informations supplémentaires et non des exigences précises à respecter. À lui seul, le chapitre 3400 du *Manuel de l'ICCA* devrait être suffisant pour déterminer si la constatation est adéquate. Les professionnels doivent donc se servir de leur jugement afin de déterminer si les critères sont respectés.

Même si la norme IAS 18 ne dispose pas, du moins pour le moment, d'un équivalent à l'abrégi CPN-141, elle est cependant plus explicite et donne plus de directives sur son application. Mais elle requiert, elle aussi, un jugement professionnel.

Voici ce qu'a indiqué l'ARC le 31 mai 2010 au sujet de la constatation des produits :

« Comme il est décrit à la NIIF 1, *Première application des Normes internationales d'information financière*, une entité qui applique les NIIF pour la première fois doit préparer ses premiers états financiers au moyen des NIIF comme si les exigences des NIIF relatives à la constatation des produits avaient toujours été appliquées. Lorsque la NIIF 1 s'applique, il peut y avoir des montants qui ne sont jamais constatés ou, inversement, qui peuvent être constatés deux fois dans le résultat comptable par suite de la conversion des PCGR du Canada aux NIIF. [...] les entités qui appliquent les NIIF pour la première fois peuvent devoir apporter des ajustements à l'annexe 1 en raison de différences au niveau de la constatation des produits¹⁵. »

¹⁴ INSTITUT CANADIEN DES COMPTABLES AGRÉÉS, *op. cit.*, note 7, par. .06-.07.

¹⁵ AGENCE DU REVENU DU CANADA, *op. cit.*, note 5, sous la rubrique « Constatation des produits ».

Il convient de noter que les traitements comptables concernant la constatation des produits ont aussi des incidences sur l'impôt. À cet égard, si le traitement fiscal suit le comptable, l'entité se retrouve dans une situation d'impôt courant. À cet effet, une analyse rigoureuse de la norme IAS 18, « Produits des activités ordinaires », s'impose afin de déterminer les effets de cette norme et les latitudes qu'elle permet. De plus, l'incidence sur les flux monétaires de l'ajustement transitoire devrait être considérée par l'entreprise. D'un autre côté, si une entreprise décide d'appliquer les PCGR à des fins fiscales (à supposer qu'elle le puisse) et d'appliquer les IFRS à des fins comptables, l'entreprise devra présenter un actif ou un passif d'impôt futur qui se résorbera à travers le temps.

5.1.2. Aspects fiscaux de la détermination du revenu

La constatation du revenu n'a pas la même teneur en comptabilité qu'en fiscalité. En comptabilité, l'objectif est de refléter une image fidèle de la situation financière de l'entreprise établie sur des postulats comptables, entre autres, la primauté de la substance sur la forme et le rapprochement des produits et des charges. En fiscalité canadienne, la teneur juridique d'une opération prime la réalité économique. En d'autres termes, la réalisation d'un profit ou d'une perte est liée à une relation juridique se rattachant à chacune des opérations effectuées individuellement.

Le paragraphe 9(1) L.I.R. est le point de départ de l'analyse des inclusions et des déductions à considérer dans la détermination du revenu de l'entreprise. Il se lit comme suit : « 9(1) Sous réserve des autres dispositions de la présente partie, le revenu qu'un contribuable tire d'une entreprise ou d'un bien pour une année d'imposition est le bénéfice qu'il en tire pour cette année. » (Notre soulignement)

Dans ce paragraphe, le législateur ne fait pas référence aux PCGR ou à d'autres normes comptables pour la détermination du revenu.

Dans l'arrêt *Symes c. Canada* rendu par la Cour suprême du Canada¹⁶, le juge Iacobucci, au nom de la majorité, reprend ce qu'avait indiqué la Cour de l'Échiquier dans l'affaire *Royal Trust c. MRN*¹⁷ sur la déductibilité des dépenses d'entreprise en vertu du paragraphe 9(1) L.I.R. :

¹⁶ [1993] 4 R.C.S. 695 (« *Symes* »).

¹⁷ 57 D.T.C. 1055 (C. de l'É.).

« [...] le concept de “bénéfice” au par. 9(1) est en soi un résultat net qui présuppose des déductions de dépenses d’entreprise. Il est maintenant généralement reconnu que c’est le par. 9(1) qui autorise la déduction des dépenses d’entreprise; le par. 18(1) est limitatif seulement [...].

En vertu du par. 9(1), la déductibilité est habituellement considérée de la façon dont elle l’avait été par le président Thorson dans *Royal Trust*, [...] (à la p. 1059) :

[TRADUCTION] “[...] pour savoir si un débours ou une dépense était déductible aux fins d’impôt la première étape était de déterminer si la déduction était conforme aux principes ordinaires des affaires commerciales ou aux principes bien reconnus de la pratique courante des affaires [...] [Je souligne].”

En conséquence dans l’analyse des déductions, il faut commencer par le par. 9(1), disposition qui englobe [...] un “critère des affaires” aux fins du calcul du bénéfice imposable¹⁸. »

Par la suite, dans l’affaire *Canderel Ltée c. Canada*, la Cour suprême du Canada a précisé « que le droit n’exige pas que l’on recoure aux mêmes méthodes comptables pour les états financiers que pour le calcul de l’impôt sur le revenu »¹⁹.

La Cour suprême du Canada a alors formulé clairement le critère juridique applicable à la détermination du bénéfice aux fins de l’impôt sur le revenu :

« 32. [...] Le postulat de départ est évidemment que la détermination du bénéfice visé au par. 9(1) est une question de droit, non de fait. Les facteurs juridiques déterminants sont au nombre de deux : premièrement, l’existence d’une disposition expresse de la *Loi de l’impôt sur le revenu* commandant l’application d’un traitement précis à l’égard de certaines dépenses ou recettes, notamment la limite générale formulée à l’al. 18(1)a), et, deuxièmement, l’existence de règles de droit établies découlant de l’interprétation que les tribunaux ont donnée de ces diverses dispositions au fil des ans.

33. À part ces paramètres, tous les autres moyens d’analyse susceptibles d’aider à déterminer le bénéfice ne sont que ce que leur nom indique : des critères d’interprétation, sans plus. Entrent dans cette catégorie les “principes bien reconnus de la pratique courante des affaires (ou comptable)” mentionnés dans l’arrêt *Symes*, également appelés “principes commerciaux ordinaires” ou “principes ordinaires des affaires commerciales”, entre autres. Ces principes ont

¹⁸ *Symes*, précité, note 16, 722-723.

¹⁹ [1998] 1 R.C.S 147 (« *Canderel* »), par. 18.

été formellement codifiés dans les “principes comptables généralement reconnus” (“PCGR”) établis par la profession comptable pour la préparation des états financiers. [...]”²⁰. »

Comme l’indique la Cour dans l’affaire *Canderel*, « la meilleure façon de voir les choses est de dire que les PCGR forment généralement la base même des “principes commerciaux reconnus” applicables au calcul du bénéfice », mais « il peut survenir des occasions où ils différeront, auxquels cas ces derniers doivent avoir préséance »²¹.

En définitive, il s’agit de présenter une image fidèle du revenu de la société pour une année d’imposition donnée. À cette fin, le contribuable est libre d’adopter toute méthode de calcul de son revenu qui n’est pas incompatible avec :

- a) les dispositions de la *Loi de l’impôt sur le revenu*;
- b) les principes dégagés par la jurisprudence ou les « règles de droit » établies;
- c) les principes commerciaux reconnus²².

L’ARC a indiqué qu’elle suivait cette position :

« La *Loi de l’impôt sur le revenu* (la Loi) ne précise pas que les états financiers doivent être préparés selon un type particulier de principe ou de norme comptable afin de déterminer le bénéfice. Comme la Cour suprême du Canada l’a déclaré dans la décision *Canderel* [...], la détermination du bénéfice est une question de droit. Les normes comptables n’ont pas force de loi. Dans la détermination du bénéfice, l’objectif est d’obtenir une image fidèle du bénéfice du contribuable aux fins de l’article 3 de la *Loi* pour l’année donnée. La Cour suprême a statué que le contribuable est libre d’adopter toute méthode qui n’est pas incompatible avec : a) les dispositions de la *Loi*; b) les principes dégagés par la jurisprudence; et c) les principes commerciaux reconnus²³. »

Pour rappel, l’ARC a ajouté en ce qui concerne les nouvelles Normes internationales d’information financière : « Nous sommes d’avis que des

²⁰ *Id.*, par. 32-33.

²¹ *Id.*, par. 37. Voir aussi le paragraphe 38.

²² *Id.*, par. 50-51.

²³ AGENCE DU REVENU DU CANADA, *op. cit.*, note 5, sous l’intertitre « Acceptation des NIIF par l’ARC ».

états financiers fondés sur les NIIF constitueraient un point de départ acceptable en vue de déterminer le revenu aux fins de l'impôt²⁴. »

Au cours des dernières décennies, les entreprises produisaient leurs états financiers selon les PCGR. Sauf règle de droit s'y opposant, ceux-ci reflétaient en général une image fidèle du revenu de l'entreprise à des fins d'impôt. Ils correspondaient, la plupart du temps, aux principes commerciaux reconnus par le droit.

Serait-il possible de produire des états financiers selon les normes IFRS, processus obligatoire pour les exercices des sociétés publiques canadiennes ouverts après le 1er janvier 2011 et, en parallèle, de produire des états financiers en fonction des PCGR existants uniquement à des fins fiscales? La production de deux jeux d'états financiers peut représenter pour certaines sociétés un coût supplémentaire important. Malgré tout, dans certaines situations, le coût en question peut être marginal par rapport à l'impôt courant supplémentaire qui serait exigible à la suite de la conversion aux IFRS et qui serait évité en appliquant les PCGR à des fins fiscales.

Voici cependant ce que dit l'ARC :

« [...] Les NIIF remplaceront les principes comptables généralement reconnus (PCGR) du Canada actuellement en vigueur comme ensemble de normes acceptable dans le Manuel de l'ICCA pour les entreprises ayant une obligation publique de rendre des comptes [...] »²⁵.

À supposer que les sociétés publiques aient, sur le plan fiscal, le choix d'utiliser les PCGR plutôt que les IFRS, la véritable question serait alors de déterminer si ce sont les PCGR ou les IFRS qui donneraient une image fidèle du bénéfice de la société en cause à des fins d'impôt.

Qu'une société produise des états financiers selon l'une ou l'autre des normes (c'est-à-dire IFRS ou PCGR), s'il y a litige sur la méthode de calcul de son revenu, il suffit, selon la jurisprudence actuelle, que la société prouve que son revenu a été calculé conformément à la loi, à la jurisprudence et aux principes commerciaux reconnus et que le chiffre obtenu donne une image fidèle de son revenu pour l'année d'imposition en cause. Si le désaccord persiste, « [i]l y a alors déplacement de la charge de la preuve et le ministre est alors tenu de prouver que le chiffre ne constitue pas une image fidèle du

²⁴ *Id.*

²⁵ *Id.*

revenu ou qu'une autre méthode de calcul donnerait une image plus fidèle²⁶. »

5.2. PROVISIONS PERMISES PAR LA LOI DE L'IMPÔT SUR LE REVENU

5.2.1. Aspects comptables des provisions – Norme IAS 37

En vertu des PCGR canadiens, aucun chapitre n'est destiné **exclusivement** à la comptabilisation des provisions. Le chapitre 1000, « Fondements conceptuels des états financiers », du *Manuel de l'ICCA* expose cependant les caractéristiques essentielles d'un passif. Selon ces caractéristiques, un passif doit être comptabilisé lorsque, à la fois :

- a) un engagement avec un tiers doit entraîner un règlement futur;
- b) l'engagement représente une obligation à laquelle l'entreprise ne peut se soustraire;
- c) le fait à l'origine de l'obligation a déjà eu lieu.

Les IFRS prévoient une norme précise sur les provisions. En vertu de la norme IAS 37, « Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels », une provision doit être comptabilisée lorsqu'il est **probable** qu'une sortie de ressources représentatives d'avantages économiques futurs sera nécessaire pour éteindre l'obligation. L'obligation doit par ailleurs résulter d'un fait passé et peut être légale ou implicite²⁷. Par la création d'une norme consacrée aux provisions et à des indications précises sur la comptabilisation de celles-ci, on peut s'attendre à un accroissement de la constatation de provisions. Par conséquent, certains éléments pourraient être constatés en vertu des normes IFRS existantes, mais pas en vertu des PCGR du Canada.

À cause de la notion de probabilité mentionnée dans la norme IAS 37, on s'attend donc à ce que les provisions comptables soient plus fréquentes avec les IFRS qu'avec les PCGR. Par conséquent, il y aura une augmentation du nombre d'écarts temporaires générant des impôts futurs.

²⁶ Canderel, précité, note 19, par. 52.

²⁷ IAS 37, « Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels », par. 37.

5.2.2. Aspects fiscaux des provisions

L'alinéa 18(1)e) L.I.R. interdit la déduction d'une provision comptable. Seules les provisions prévues expressément à la partie I L.I.R. sont déductibles.

La règle générale, en matière fiscale, consiste alors à déduire la provision au moment où elle est réalisée.

À titre d'exemple, les éléments de passif relatifs aux cotisations à des régimes de retraite à prestations déterminées font l'objet d'un ajustement dans la déclaration de revenus pour arriver à une base de comptabilité de caisse. Autrement dit, on déduit le montant déboursé au cours de l'année d'imposition ou dans les 120 jours suivant la fin de celle-ci conformément au paragraphe 147.2(1) L.I.R. malgré une application comptable²⁸ basée sur l'amortissement d'une obligation future.

Les provisions déductibles dans le calcul du revenu sont principalement celles permises par l'article 20 L.I.R. Les plus courantes sont celles prévues à l'alinéa 20(1)l) (provision pour créances douteuses), à l'alinéa 20(1)l.1) (provision pour garanties), à l'alinéa 20(1)m) sous réserve du paragraphe 20(7) (provision relative à certaines marchandises et à certains services) et à l'alinéa 20(1)n) (provision pour montants impayés) L.I.R.²⁹

La déduction d'autres provisions est prévue à la partie I L.I.R. : c'est le cas de la provision pour gains en capital au sous-alinéa 40(1)a)(iii) L.I.R. et des provisions pour remise de dette aux articles 61.2 à 61.4 L.I.R.

Étant donné ces dispositions législatives précises, le basculement aux IFRS n'aura que peu d'effet sur les provisions à des fins fiscales. Il y aura, de façon générale, un ajustement à faire à l'annexe 1 de la Déclaration T-2 et la comptabilisation d'un actif d'impôt différé.

Dans le cas des entreprises d'assurance vie, il est intéressant de constater que le ministre des Finances du Canada a proposé, dans le

²⁸ INSTITUT CANADIEN DES COMPTABLES AGRÉÉS, *op. cit.*, note 7, chap. 3461, « Avantages sociaux futurs ».

²⁹ Voir aussi l'alinéa 20(1)m.1) (provision pour garantie du fabricant) et l'alinéa 20(1)o) (provision en matière de marine marchande) L.I.R.

Projet de loi C-47³⁰, des modifications aux règles transitoires énoncées à l'article 138 L.I.R. « découlant de l'adoption en 2011 de nouvelles Normes internationales d'information financière (IFRS) par le Conseil des normes comptables »³¹. Ces modifications, maintenant adoptées, renvoient expressément aux Normes internationales d'information financière³². Elles ont généralement pour objet « de veiller à ce que toute augmentation ou diminution des provisions d'un assureur découlant des changements comptables liés aux IFRS/NIFF soit prise en compte dans le calcul du revenu aux fins d'impôt sur une période de cinq ans »³³.

5.3. PRIX DE TRANSFERT

Un groupe de travail composé de représentants de l'ARC et de membres du secteur privé a été mis sur pied pour faire face aux répercussions de l'adoption des Normes internationales d'information financière sur les prix de transfert³⁴.

5.3.1. Aspects fiscaux des prix de transfert

Au Canada, conformément à l'article 247 L.I.R., les contribuables sont tenus de déterminer et d'utiliser des modalités de pleine concurrence pour les opérations entre des personnes ayant un lien de dépendance. Cet article donne au ministre du Revenu national le pouvoir d'effectuer des redressements à la nature ou à la valeur des opérations transfrontalières entre

³⁰ CANADA, *Loi n° 2 portant exécution de certaines dispositions du budget déposé au Parlement le 4 mars 2010 et mettant en œuvre d'autres mesures*, art. 33, Projet de loi C-47 adopté par la Chambre des communes le 7 décembre 2010 et sanctionné le 15 décembre 2010 (L.C. 2010, ch. 25).

³¹ Voir *Sommaire* du Projet de loi C-47 et de L.C. 2010, ch. 25.

³² Voir le texte de l'alinéa b) de la définition d'« année transitoire » et le texte de la nouvelle définition de « police exclue » au paragraphe 138(12) L.I.R et du nouveau paragraphe 138(7.1) L.I.R.

³³ CANADA, ministère des Finances, *Notes explicatives concernant la Loi de l'impôt sur le revenu*, à l'article 33, publiées avec le *Communiqué* 2010-086, « Le gouvernement du Canada prend des mesures pour assurer des allègements et des avantages fiscaux aux Canadiens », Ottawa, 28 septembre 2010.

³⁴ AGENCE DU REVENU DU CANADA (en ligne : www.cra-arc.gc.ca/tx/bsnss/tpcs/frs/prcng-fra.html), 14 décembre 2010, « Prix de transfert et adoption – Prochaines étapes », modifié 14 décembre 2010, sur ce qui a été examiné par le groupe et sur les étapes à suivre.

des parties ayant un lien de dépendance qui ne respectent pas les modalités de la pleine concurrence³⁵.

L'article 247 L.I.R. reflète le principe de pleine concurrence exprimé dans les principes de l'Organisation de coopération et de développement économiques (« OCDE ») applicables en matière de prix de transfert³⁶. La documentation d'un contribuable en matière de prix de transfert doit démontrer que sa politique sur les prix de transfert est conforme au principe de pleine concurrence. Cette documentation doit être préparée de façon ponctuelle³⁷ et être prête au plus tard à la date limite de production de la déclaration de revenus du contribuable en vertu de la partie I L.I.R. pour l'année d'imposition au cours de laquelle l'opération est conclue.

5.3.2. Information financière en matière de prix de transfert

Au fur et à mesure que les entreprises adopteront les IFRS, elles devront revoir leur politique en matière de prix de transfert, leur analyse des prix de transfert et leur documentation en matière de prix de transfert.

Habituellement, l'analyse des prix de transfert s'effectue à partir de l'information financière de l'entité vérifiée et d'entités sans lien de dépendance. Ainsi, l'adoption des IFRS par le Canada peut avoir une incidence considérable sur la comparabilité de l'information utilisée pour ce type d'analyse.

Compte tenu de la non-disponibilité d'information sur les opérations comparables internes et externes, la méthode transactionnelle de la marge nette (« MTMN ») est largement utilisée dans l'analyse des prix de transfert. Selon la MTMN, les résultats financiers tels qu'ils sont déclarés dans les états financiers de l'entité vérifiée et des sociétés comparables sont essentiels à l'analyse des prix de transfert. C'est pourquoi il importe d'utiliser des principes comptables comparables entre l'entité vérifiée et les entités auxquelles elle est comparée.

³⁵ Par. 247(2) et 247(10) L.I.R.

³⁶ ORGANISATION DE COOPÉRATION ET DE DÉVELOPPEMENT ÉCONOMIQUES, *Principes applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales*, Paris, OCDE, 1995. Mise à jour approuvée le 22 juillet 2010, publication par l'OCDE le 10 août 2010.

³⁷ Par. 247(4) L.I.R.

Parmi les indicateurs du niveau de bénéfice (« INB ») couramment utilisés dans les analyses des prix de transfert, notons la marge brute, la marge d'exploitation, le total du prix de revient majoré et le rendement de l'actif. L'utilisation de la marge d'exploitation comme INB peut entraîner des écarts entre le bénéfice d'exploitation et d'autres revenus ou dépenses, et encore, de manière plus générale, dans la comptabilisation des revenus et des dépenses. En outre, des ajustements d'intensité des actifs sont souvent apportés aux entreprises auxquelles les entités vérifiées sont comparées afin d'améliorer la comparabilité de l'information. Les ajustements d'intensité des actifs visent souvent les comptes clients, les comptes fournisseurs et les stocks. Ces éléments sont sensibles aux principes comptables utilisés pour les comptes du bilan et de l'état des résultats.

Par exemple, selon les IFRS, les immobilisations corporelles peuvent être réévaluées à leur juste valeur s'il est possible de calculer la juste valeur de manière fiable, alors qu'en vertu des PCGR du Canada, la réévaluation des éléments d'actif à la juste valeur est généralement interdite. Cette différence aura un effet sur la valeur comptable des éléments d'actif et sur la charge d'amortissement. Les entreprises qui suivent l'une des politiques en matière de prix de transfert devront déterminer si elles ont besoin de la changer étant donné que la valeur d'une charge intersociétés pourrait différer considérablement selon les IFRS :

- 1) marge brute cible;
- 2) marge d'exploitation cible;
- 3) coût complet plus une majoration;
- 4) rendement de l'actif.

L'application de la MTMN amène également à se demander si l'analyse sera fondée sur les résultats d'un exercice ou d'exercices multiples. Si l'analyse repose sur des données d'exercices multiples, différentes conventions comptables peuvent avoir été utilisées : l'information financière de l'entité vérifiée et d'entités comparables a pu être préparée selon les PCGR du Canada et l'information financière d'autres entités comparables a pu être préparée selon les IFRS. De plus, même si toutes les entités ont adopté les IFRS, on sait qu'à l'adoption des IFRS en 2011 au Canada, seule l'information financière de l'exercice précédent sera traitée de nouveau selon les IFRS.

Le problème de comparabilité des principes comptables sera d'autant plus amplifié que le Canada a adopté les IFRS avant les États-Unis. Cela crée un problème à l'application de la MTMN étant donné que les entreprises retenues comme points de repère externes sont souvent des sociétés publiques américaines qui ont communiqué leur information financière selon les PCGR américains. Il sera très difficile à un contribuable de déterminer les différences entre la comptabilité selon les PCGR américains et la comptabilité selon les IFRS, afin d'apporter les redressements de comparabilité appropriés.

Les contribuables qui sont dans le processus de négociation d'un accord préalable sur les prix (« APP ») devront examiner l'influence de la transition des PCGR canadiens aux IFRS. Pour les contribuables qui ont actuellement un APP, il faudra tenir compte de l'incidence de l'adoption des IFRS et savoir s'il sera nécessaire de notifier à l'autorité compétente ce changement dans les rapports en conformité avec les hypothèses APP critiques portant sur les pratiques comptables. Les exigences de déclaration annuelle pour montrer que les termes de l'APP ont été respectés fournissent aussi l'occasion de vérifier si des changements matériels importants ont eu lieu.

En plus de réévaluer la politique sur les prix de transfert, il faudra peut-être envisager de modifier les ententes intersociétés sur les prix de transfert, les APP et la documentation en découlant pour tenir compte de l'incidence que ces changements ont sur l'analyse des prix de transfert.

5.4. RÈGLES DE CAPITALISATION RESTREINTE

5.4.1. Aspects fiscaux – Paragraphe 18(4) L.I.R.

Bon nombre de pays³⁸, y compris le Canada, ont des règles relatives à la capitalisation restreinte qui peuvent, de façon permanente ou temporaire, refuser les déductions d'intérêts ou d'autres déductions liées à la dette si la dette prescrite ou les intérêts débiteurs prescrits d'une entité sont supérieurs aux limites prescrites généralement basées sur le ratio des dettes sur capitaux propres.

³⁸ Par exemple, l'Australie, la France, l'Allemagne, l'Italie, le Japon, les Antilles, la Nouvelle-Zélande, la Grande-Bretagne et les États-Unis.

Dans certains pays³⁹, ces restrictions peuvent ne s'appliquer qu'à la dette des sociétés liées non résidentes et, dans d'autres pays⁴⁰, ces restrictions peuvent s'appliquer à toutes les dettes. L'endettement maximal permis peut reposer sur un pourcentage ou un ratio défini de l'actif net ou des capitaux propres; dans certains pays, il peut être calculé en pourcentage du bénéfice ajusté. Le calcul des montants de l'actif et des capitaux propres peut se fonder sur le solde du début de l'exercice, le solde de fin de l'exercice ou un solde moyen.

Au Canada, la règle générale de capitalisation restreinte se trouve au paragraphe 18(4) L.I.R. En vertu de ce paragraphe, une partie des intérêts payables à des personnes déterminées non résidentes n'est pas déductible lorsque la dette moyenne, envers ces personnes déterminées non résidentes, est supérieure à deux fois les montants d'équité prescrite.

L'ARC a communiqué sa position selon laquelle, pour l'application des règles de capitalisation en vertu du paragraphe 18(4) L.I.R., il est prévu que le calcul des bénéfices non répartis devrait être compatible avec les normes comptables adoptées par le contribuable :

« La limite de déductibilité des intérêts, en vertu de la règle sur la capitalisation restreinte au paragraphe 18(4), est fondée sur les bénéfices non répartis d'une société. Même si la disposition ne renvoie pas aux PCGR, l'expression "bénéfices non répartis" est un terme comptable et l'ARC a soutenu que les bénéfices non répartis doivent être calculés selon les PCGR.

Lorsqu'un contribuable produit une déclaration en vertu des NIIF, nous nous attendons à ce que les bénéfices non répartis soient calculés en utilisant les NIIF⁴¹. »

5.4.2. Aspects comptables – Référence aux bénéfices non répartis

Les BNR sont habituellement déterminés en fonction des états financiers préparés selon les PCGR. Les fiscalistes doivent prévoir l'effet possible des changements découlant de la conversion aux IFRS sur les éléments du bilan

³⁹ Pour la France, le Japon, les Antilles, la Grande-Bretagne et les États-Unis, ces restrictions s'appliquent aux dettes des personnes liées non résidentes.

⁴⁰ Pour l'Australie, l'Allemagne, l'Italie, et la Nouvelle-Zélande, ces restrictions s'appliquent à toutes les dettes.

⁴¹ AGENCE DU REVENU DU CANADA, *op. cit.*, note 5, sous l'intertitre « Capitalisation restreinte ».

et de l'état des résultats pour chaque entité et déterminer quels seront les redressements à apporter en vertu des IFRS ou quel sera l'effet des IFRS sur les règles relatives à la capitalisation restreinte applicables. La capacité d'anticiper des questions sur les règles relatives à la capitalisation restreinte peut donner la possibilité d'ajuster le niveau d'endettement ou d'ajouter des capitaux propres afin de réduire la valeur des intérêts non déductibles.

5.5. AUTRES FORMES D'IMPOSITION QUE L'IMPÔT SUR LE REVENU

Les changements découlant de la conversion aux IFRS peuvent également se répercuter sur d'autres formes d'imposition étrangères, comme l'impôt sur la valeur nette, un droit de franchise ou encore un impôt sur le capital ou un droit d'apport. Habituellement, ces droits ou impôts sont fondés sur les valeurs de l'actif net ou encore sur les comptes de capitaux propres, dont les BNR, dans certains cas. La valeur de ces montants peut être définie de manière précise ou, encore, selon les montants déclarés dans les états financiers de l'entité. La mise en œuvre des IFRS peut entraîner une augmentation ou une diminution de l'actif net ou des capitaux propres d'une entité et, par conséquent, peut influencer directement sur le niveau des impôts indirects imposés en raison d'une augmentation ou d'une diminution de la valeur déterminée en vertu des IFRS.

Au Canada, l'ARC reconnaît qu'il peut y avoir des conséquences fiscales sur l'impôt sur le capital à la suite de la conversion aux IFRS, mais elle indique que leur analyse n'a pas encore été achevée⁴². Cela vise l'impôt sur le capital de la partie I.3 L.I.R. et l'impôt sur les institutions financières de la partie VI L.I.R. Ces dispositions législatives renvoient en effet expressément à des notions comptables. À noter toutefois qu'en ce qui concerne l'ensemble des institutions financières fédérales, le surintendant des institutions financières a interdit l'adoption anticipée des IFRS pour les années commençant le 1^{er} janvier 2009 ou après cette date⁴³.

5.6. INCIDENCE SUR LE PLAN DE LA FISCALITÉ INTERNATIONALE

Pour un groupe international, l'incidence des IFRS sur des sociétés membres devrait être évaluée individuellement. Les réductions de valeur ou les provisions pour moins-valeur d'éléments d'actif pourraient réduire la valeur déterminée des impôts autres que l'impôt sur le revenu tel qu'il a été

⁴² *Id.*, sous l'intertitre « Effets ».

⁴³ *Id.*, sous l'intertitre « Adoption anticipée des NIIF ».

mentionné plus haut et, en même temps, augmenter l'importance des restrictions sur la déductibilité des intérêts en vertu des règles relatives à la capitalisation restreinte applicables qui restreignent les montants du surplus distribuable au titre des paiements de dividendes. Si les changements aux IFRS sont importants dans un pays donné, il faudrait étudier encore de plus près la possibilité de s'éloigner des IFRS à l'échelle locale si les normes de présentation selon les IFRS n'ont pas été adoptées universellement dans ce pays. Les redressements de concordance selon les IFRS pourraient alors se refléter au moment de la consolidation.

Les contribuables canadiens devraient étudier l'incidence possible des changements aux IFRS sur leurs activités internationales. Parmi les éléments à considérer, notons l'effet des changements sur le calcul des différents types de surplus canadiens des sociétés étrangères affiliées (« SÉA ») du groupe, le rapatriement des dividendes, l'application des règles relatives à la capitalisation restreinte et l'effet sur d'autres formes d'imposition, au Canada ou à l'étranger, en tenant compte de situations particulières.

5.6.1. Calcul des surplus canadiens des sociétés étrangères affiliées

En ce qui a trait aux différents types de surplus canadiens, les gains tirés par une SÉA d'une entreprise exploitée activement dans un pays sont définis au paragraphe 5907(1) du *Règlement de l'impôt sur le revenu*⁴⁴. Il s'agit du revenu ou bénéfice de l'entreprise exploitée activement pour l'exercice en cause, calculé selon la loi de l'impôt sur le revenu du pays où réside la SÉA. Si la SÉA n'est pas tenue de calculer ce revenu ou ce bénéfice dans son pays de résidence, le revenu ou le bénéfice de cette SÉA tiré d'une exploitation active d'une entreprise pour l'exercice est alors calculé selon la loi de l'impôt sur le revenu du pays dans lequel l'entreprise est exploitée. Enfin, si la SÉA n'est pas tenue par une loi étrangère de calculer ce revenu ou ce bénéfice, celui-ci correspond au montant du revenu d'une entreprise exploitée activement selon la partie I L.I.R., calculé comme si l'entreprise était exploitée au Canada.

L'incidence que les IFRS auront sur le calcul de surplus canadiens dépendra, dans bien des cas, de l'adoption ou non des principes IFRS aux fins du calcul du revenu imposable et des impôts exigibles d'une SÉA en vertu de la loi sur l'impôt étrangère applicable. Dans bien des pays, le calcul du revenu imposable commence par le revenu ou la perte de la SÉA, selon

⁴⁴ C.R.C., 1978, ch. 945 et mod. (« R.I.R. »).

leur présentation dans les états financiers de l'entreprise. La loi sur l'impôt étrangère applicable peut alors dicter un traitement précis pour une dépense ou un encaissement donné, outrepassant ainsi le traitement comptable. Il faut d'abord tenir compte de la possibilité qu'une juridiction étrangère adopte ou non les IFRS aux fins de l'impôt sur le revenu, aussi bien du point de vue commercial que du point de vue législatif. Si un contribuable rapatrié régulièrement des fonds de l'étranger (au moyen de dividendes), l'adoption des IFRS peut entraîner le report de la comptabilisation des profits, ou la comptabilisation accélérée des pertes, modifiant ainsi le moment de la constatation du surplus aux fins de la législation canadienne. Le moment des paiements des dividendes, par rapport au moment de l'adoption des IFRS à l'échelle locale, doit peser dans la balance.

5.6.2. Paiement des dividendes

Les dividendes de SÉA sont réputés provenir d'abord du surplus exonéré (dans la mesure où il n'est pas contrebalancé par un déficit imposable), puis du surplus imposable (dans la mesure où il n'est pas contrebalancé par un déficit exonéré). Les dividendes sont réputés être payés à partir des soldes du surplus exonéré et du surplus imposable calculés à la fin de l'année d'imposition précédente. Le paragraphe 5901(2) R.I.R. prévoit que si des dividendes proviennent de la SÉA après les 90 premiers jours de l'année d'imposition considérée, ces dividendes seront alors réputés provenir de son surplus antérieur à l'acquisition (comme lorsque le dividende est supérieur au solde du surplus exonéré et du surplus imposable à la fin de l'exercice précédent), le dividende est alors traité comme s'il avait été payé immédiatement après la fin de l'année d'imposition. Ainsi, les dividendes versés dans les 90 premiers jours d'une année d'imposition permettent d'anticiper le bénéfice de l'exercice considéré en déterminant la classification du paiement des dividendes. Pour l'exercice au cours duquel a lieu la transition aux IFRS, il faut insister sur l'importance de tenir compte de l'incidence possible que l'adoption des IFRS peut avoir sur les gains exonérés et sur les gains impossibles de l'exercice considéré. Cela est important étant donné que la classification des dividendes versés après les 90 premiers jours sera confirmée après la fin de l'année d'imposition considérée et non fondée sur les états financiers intermédiaires préparés selon les principes comptables en vigueur avant les IFRS.

5.6.3. Calcul des gains d'une société étrangère affiliée

Le paragraphe 5907(2) R.I.R. indique les montants qu'il faut ajouter ou déduire dans le calcul des gains d'une SÉA tiré d'une entreprise exploitée activement. En outre, ce paragraphe prévoit l'ajout ou la déduction de

revenus qui n'ont pas été inclus et de dépenses qui n'ont pas été déduites dans le calcul du montant des gains. Le redressement des revenus a pour objet d'inclure des montants qui ne seront jamais assujettis à l'impôt en vertu de la loi sur l'impôt étrangère applicable, mais il exclut précisément tout montant découlant du transfert d'un élément d'actif en franchise d'impôt en vertu de cette loi entre des SÉA du contribuable ou d'une personne ayant un lien de dépendance avec le contribuable⁴⁵. Les changements possibles découlant des normes IFRS portant sur les principes de comptabilisation des revenus devraient être évalués du point de vue de la comptabilisation des surplus, tout spécialement s'ils portent sur les opérations entre des SÉA du contribuable ou d'une personne ayant un lien de dépendance avec le contribuable. Par ailleurs, la réduction d'éléments d'actif ou des provisions pour moins-value, qui ne seront jamais déductibles à des fins fiscales étrangères, pourra diminuer le surplus.

Parmi les autres redressements au surplus exonéré des SÉA, notons les dispositions facultatives des paragraphes 5907(2.1.) et 5907(2.2) R.I.R. L'objet de ces dispositions est de permettre de choisir de calculer les gains exonérés d'une SÉA au moyen de l'amortissement comptable par rapport à l'amortissement fiscal permis en vertu de la loi sur l'impôt étrangère. Si l'amortissement fiscal est supérieur à l'amortissement comptable, la différence est ajoutée aux gains exonérés. Par ailleurs, si l'amortissement comptable est supérieur à l'amortissement fiscal, l'excédent est déduit des gains exonérés. Ce choix dans le cadre d'une activité menée par une SÉA doit être déclaré au ministre du Revenu national. Le choix est fait pour l'année d'imposition au cours de laquelle l'année d'imposition de la SÉA pour laquelle le choix est fait se termine. Les changements aux méthodes ou aux taux de dépréciation d'une SÉA, qu'il s'agisse de réévaluations ou de dépréciations, peuvent influencer sur les différences cumulatives entre la valeur comptable et la valeur fiscale des biens amortissables de la SÉA. Ces changements peuvent avoir une incidence sur l'exercice en cours ainsi que sur les différences cumulatives entre la valeur comptable et la valeur fiscale des biens amortissables. Dans certains cas, les changements aux IFRS peuvent avoir un effet favorable sur le surplus exonéré et, parfois, défavorable. Une analyse individuelle de chaque SÉA sera nécessaire pour

⁴⁵ S.-al. 5907(2)f)(ii) R.I.R. Il convient de noter qu'il est proposé d'abroger ce sous-alinéa lorsque les nouvelles règles proposées, aux alinéas 95(2)c.2) à 95(2)c.6) et 95(2)f.3) à 95(2)f.8) L.I.R., seront en vigueur. Ces nouvelles dispositions proposées ont, de façon générale, un effet similaire à l'interdiction de la constatation anticipée d'un surplus lorsque des éléments d'actif sont transférés entre des SÉA du contribuable ou d'une personne ayant un lien de dépendance avec le contribuable. Voir CANADA, ministère des Finances, *Propositions du 27 février 2004*.

déterminer quelle incidence les changements aux IFRS pourraient avoir, qu'il s'agisse d'un choix déjà fait en vertu du paragraphe 5907(2.1) R.I.R. ou que ce choix soit envisagé pour la première fois, si la valeur comptable des actifs amortissables est beaucoup plus élevée aux fins comptables selon les IFRS.

CONCLUSION

Le présent texte ne traite que de quelques-unes des incidences potentielles sur le plan fiscal qui peuvent survenir en conséquence de la transition aux normes IFRS. Ces normes peuvent avoir un effet significatif sur les états financiers ainsi que sur plusieurs aspects fiscaux, que ce soit au Canada ou ailleurs. Chaque contribuable doit évaluer cet effet sur ses activités afin de déterminer si des mesures correctrices sont nécessaires ou si, au contraire, il y a des avantages à tirer de ce changement. Au fur et à mesure que les entreprises passeront aux IFRS, des questions fiscales et des préoccupations feront surface. Beaucoup continueront à se tourner vers leurs conseillers et vers les autorités fiscales pour obtenir des précisions et des directives claires. Il est donc impératif que les contribuables fassent part de leurs préoccupations en temps opportun afin d'obtenir les réponses et les conseils appropriés pour faciliter la transition vers les IFRS à toutes les parties concernées. Les prochaines années seront des années de changement pour plusieurs d'entre nous. L'analyse, la communication et la consultation constituent des valeurs sûres pour réaliser cette transition en douceur.

LA COMPTABILISATION DES IMPÔTS SELON LES NORMES INTERNATIONALES D'INFORMATION FINANCIÈRE (IFRS)



Dave Santerre

CA, LL.M. fisc.

PricewaterhouseCoopers s.r.l./s.e.n.c.r.l.

PRÉCIS

L'adoption des Normes internationales d'information financière au Canada vient modifier de façon notable la comptabilisation des impôts sur le résultat dans les états financiers des sociétés. L'objectif de cet article est de démythifier la comptabilisation des impôts sur le résultat en vertu des IFRS. L'auteur dresse ainsi un bref historique de la comptabilisation des impôts au Canada jusqu'à l'adoption des IFRS à partir du 1^{er} janvier 2011 pour toutes les entreprises canadiennes ayant une obligation d'information du public, et il mentionne les changements anticipés à la norme IAS 12 touchant l'impôt sur le résultat. Bien que les règles et concepts importants en matière de comptabilisation des impôts soient abordés, l'essentiel de l'article porte sur les différences entre les traitements comptables en vigueur jusqu'au 31 décembre 2010 selon les PCGR du Canada et ceux permis par les IFRS.

ABSTRACT

The adoption of the International Financial Reporting Standards in Canada noticeably modifies accounting for income taxes. The purpose of

this article is to inform the reader about accounting for income taxes in financial statements prepared according to IFRS. The author will begin with a brief history of accounting for income taxes under Canadian GAAP up to the adoption of the IFRS on January 1st, 2011. Then, the anticipated changes to the standard that affect accounting for income taxes according to IFRS, as prescribed under IAS 12, will be outlined. While the basics of accounting for income taxes will be look at, the article focus primarily on the difference of accounting treatment between the current IAS 12 standard and the current practices under Canadian GAAP.

TABLE DES MATIÈRES

INTRODUCTION	133
1. HISTORIQUE DE LA COMPTABILISATION DES IMPÔTS SELON LES PCGR DU CANADA	134
1.1. MÉTHODE DU REPORT FIXE : APPROCHE FONDÉE SUR LES RÉSULTATS	134
1.2. MÉTHODE DU REPORT VARIABLE : APPROCHE FONDÉE SUR LE BILAN	135
2. ÉVOLUTION RÉCENTE DE LA NORME IAS 12 ET CHANGEMENTS À PRÉVOIR	136
3. PORTÉE DE LA NORME IAS 12 QUI TRAITE DE LA COMPTABILISATION DES IMPÔTS SUR LE RÉSULTAT	137
4. COMPTABILISATION DES IMPÔTS SUR LE RÉSULTAT : SIMILARITÉS ET DIFFÉRENCES ENTRE LA NORME IAS 12 ET LES PCGR DU CANADA	138
4.1. MESURE ET ÉVALUATION.....	138
4.1.1. Détermination de la base fiscale d'un élément d'actif.....	138
4.1.2. Taux d'imposition à utiliser	140
4.1.3. Positions fiscales incertaines	142
4.2. CONSTATATION DES IMPÔTS DIFFÉRÉS.....	145
4.2.1. Constatation et présentation de l'actif d'impôts différés	145
4.2.2. Impôts différés dans le cadre d'un regroupement d'entreprises	146
4.2.3. Impôts différés sur le <i>goodwill</i> lors d'un regroupement d'entreprises.....	147
4.2.4. Impôts différés lors de l'acquisition d'éléments d'actif autrement que dans un regroupement d'entreprises	148
4.2.5. Actif et passif non monétaires des établissements étrangers intégrés.....	151
4.2.6. Opérations intersociétés	152
4.2.7. Comptabilisation et divulgation des différences temporelles liées à des participations dans des filiales, succursales, entreprises associées et coentreprises	153
4.2.8. Instruments financiers composés	154

4.3.	CONSTATATION ET MESURE : SUJETS SPÉCIAUX	155
4.3.1.	Comptabilisation des déductions sur les paiements à base d'actions.....	155
4.3.2.	Actions accréditives.....	156
4.4.	PRÉSENTATION.....	156
4.4.1.	Attribution rétrospective	156
4.4.2.	Attribution rétrospective et changement de statut fiscal d'une société	159
4.4.3.	Crédits d'impôt à l'investissement	159
4.4.4.	Classification de l'actif et du passif d'impôts différés et d'impôt exigible	161
4.4.5.	Compensation de l'actif et du passif d'impôt exigible	161
4.4.6.	Compensation de l'actif et du passif d'impôts différés.....	162
4.5.	INFORMATION À FOURNIR PAR NOTE AUX ÉTATS FINANCIERS	162
4.5.1.	Réconciliation du taux effectif d'impôt	162
4.5.2.	Information à fournir : différences importantes.....	163
	CONCLUSION	164

INTRODUCTION*

L'adoption des Normes internationales d'information financière est le sujet de l'heure dans le cadre de la fonction financière des entreprises. En effet, le basculement des principes comptables généralement reconnus (« PGCR ») du Canada vers les IFRS s'est fait le 1^{er} janvier 2011 pour toutes les entreprises canadiennes ayant une obligation d'information du public¹. Les IFRS s'appliquent aux états financiers annuels et intermédiaires des exercices ouverts à partir de cette date².

L'adoption des IFRS au Canada vient modifier de façon notable la comptabilisation des impôts sur le résultat. L'objectif du présent article est d'informer le lecteur sur la comptabilisation des impôts sur le résultat dans les états financiers préparés selon les IFRS. Tout d'abord, nous procéderons à un bref historique de la comptabilisation des impôts en vertu des PCGR du Canada jusqu'au basculement vers les IFRS. Ensuite, nous aborderons l'évolution récente et les changements anticipés de la norme touchant la comptabilisation des impôts selon les IFRS, soit la norme IAS 12. Enfin, nous allons analyser la norme IAS 12 plus en détail et comparer les traitements comptables avec ce qui était en vigueur jusqu'au 31 décembre 2010 selon les PCGR du Canada³. Nous allons ainsi constater que, bien que le canevas des deux normes soit similaire, il existe des différences importantes dans leur application.

* L'auteur tient à remercier M. René Albert de sa précieuse collaboration à la révision de ce texte. Le présent article n'offre aucune indication officielle sur l'interprétation de questions comptables de la part de PricewaterhouseCoopers s.r.l./s.e.n.c.r.l. ou de son auteur. Les points de vue qui y sont exprimés ne doivent pas être considérés comme des conseils en matière de comptabilité.

¹ Pour les autres entreprises, un choix quant aux principes comptables à appliquer existe, mais les PCGR du Canada qu'on connaît aujourd'hui ne trouveront plus application. Voir à ce sujet, dans le présent numéro, sur les choix possibles pour les entreprises à capital fermé, Andrée LAVIGNE et Jocelyn PATENAUDE, « Un nouveau référentiel comptable pour les entreprises à capital fermé », (2011), vol. 31, n° 1 *Revue de planification fiscale et financière* 71-100.

² Afin de ne pas alourdir le texte, la référence sera faite aux sociétés ayant une fin d'exercice coïncidant avec l'année civile, soit le 31 décembre. Si l'exercice se termine à une autre date, le moment du basculement sera différent.

³ INSTITUT CANADIEN DES COMPTABLES AGRÉÉS, *Manuel de l'ICCA – Comptabilité*, vol. I, Toronto, ICCA, chap. 3465 (« *Manuel de l'ICCA* »).

1. HISTORIQUE DE LA COMPTABILISATION DES IMPÔTS SELON LES PCGR DU CANADA

1.1. MÉTHODE DU REPORT FIXE : APPROCHE FONDÉE SUR LES RÉSULTATS

Avant 1968, deux méthodes de comptabilisation de l'impôt sur le revenu des entreprises étaient admises lorsqu'il y avait des écarts temporaires entre le revenu comptable et le revenu imposable :

- la méthode du report d'impôt, fondée sur le revenu comptable;
- la méthode de l'impôt exigible, fondée sur le revenu imposable.

Pour presque toutes les entreprises, il existe une différence entre le revenu comptable et le revenu imposable. Cette différence s'explique notamment par le décalage entre l'exercice qui comprend certains revenus et dépenses dans le calcul du revenu comptable et l'année d'imposition où on les inclut dans le calcul du revenu imposable.

Selon la méthode utilisée, le bénéfice net après impôt d'une même entreprise pouvait être souvent bien différent. En raison de cette situation et de l'importance de l'impôt dans la détermination du bénéfice, il était souhaitable d'utiliser une méthode uniforme. C'est pour cette raison qu'en 1968, l'Institut canadien des comptables agréés (« ICCA »), qui est chargé d'établir les normes de présentation de l'information financière au Canada, adopta le chapitre 3470, « Impôts sur le revenu des compagnies », du *Manuel de l'ICCA*, qui préconisait la méthode dite du « report fixe » pour la comptabilisation des impôts. Cette méthode rattache la charge ou le recouvrement d'impôts au revenu comptable de l'exercice, que les impôts aient été payés dans un exercice passé ou qu'ils soient payables dans un exercice futur. Ainsi, l'incidence fiscale des opérations est comptabilisée dans le même exercice que celle des opérations sous-jacentes par le biais d'un report d'impôt aux résultats. Selon cette méthode, le report est calculé au taux en vigueur lors de la comptabilisation initiale sans que le solde cumulatif soit redressé subséquemment pour tenir compte des changements de taux d'impôt. Cette approche était fondée sur l'analyse de l'état des résultats par opposition à l'approche fondée sur l'analyse du bilan, telle que nous la connaissons aujourd'hui.

En 1973, en raison de l'adoption de la nouvelle *Loi de l'impôt sur le revenu*⁴ survenue à la suite du dépôt du rapport de la Commission royale d'enquête sur la fiscalité⁵ et du Livre blanc de 1969⁶, le chapitre 3471, « Impôts sur le revenu des compagnies – Nouvelles considérations », du *Manuel de l'ICCA* a été ajouté afin de préciser le traitement comptable découlant de certaines dispositions nouvelles de la loi fiscale, comme celles traitant des impôts remboursables ou du changement du statut fiscal d'une société.

1.2. MÉTHODE DU REPORT VARIABLE : APPROCHE FONDÉE SUR LE BILAN

En 1997, l'ICCA approuvait le chapitre 3465, « Impôts sur les bénéfices », pour remplacer les chapitres 3470 et 3471 du *Manuel de l'ICCA*. L'introduction de ce nouveau chapitre était le fruit de plusieurs années d'efforts. En effet, c'est en 1988 que parut le premier exposé-sondage visant à modifier la comptabilisation de l'impôt sur le revenu telle qu'on la connaissait depuis 1968. Cet exposé-sondage fut abandonné en 1989 faute de consensus sur les changements à apporter. Ce n'est qu'en 1994 que le projet de modifier les normes existantes fut relancé. À ce moment-là, le Financial Accounting Standards Board (« FASB ») des États-Unis de même que l'International Accounting Standards Board (« IASB ») avaient publié de nouvelles normes visant la comptabilisation des impôts. En 1992, le FASB publiait le *Financial Accounting Standards No. 109* (« FAS 109 »), qui venait remplacer les interprétations précédentes touchant la comptabilisation des impôts. En 1994, l'IASB publiait l'exposé-sondage E49, qui allait modifier de façon significative la norme IAS 12, « Impôt sur le résultat ». La norme IAS 12 révisée en raison de cet exposé-sondage fut adoptée en 1996. Tant la norme FAS 109 que la norme IAS 12 révisée préconisaient alors une approche fondée sur le bilan des entreprises.

En vertu de la méthode fondée sur le bilan, les sorties et rentrées de fonds futures au titre des impôts, qui résulteront de la réalisation d'éléments d'actif et du règlement d'éléments de passif pour leurs valeurs comptables,

⁴ S.C. 1970-71-72, ch. 63, applicable le 1^{er} janvier 1972.

⁵ CANADA, *Rapport de la commission royale d'enquête sur la fiscalité*, 1966, Imprimeur de la Reine, Ottawa. Ce rapport est appelé communément rapport de la commission Carter.

⁶ CANADA, ministère des Finances, Livre blanc, *Propositions de réforme fiscale*, 1969, Imprimeur de la Reine, Ottawa.

sont constatées à titre d'actif et de passif d'impôts futurs⁷. Le calcul de l'actif et du passif d'impôts futurs est fondé sur les écarts, dits temporaires, entre la valeur comptable et la base fiscale d'un élément d'actif ou d'un élément de passif sur le bilan d'une entreprise. La base fiscale est le montant qui pourrait être déduit dans la détermination du bénéfice imposable lors du recouvrement d'un élément d'actif ou du règlement d'un élément de passif. Lorsqu'il n'y a pas d'incidence fiscale lors du recouvrement de la valeur comptable d'un élément d'actif ou du règlement d'un élément de passif, la base fiscale est alors égale à la valeur comptable. Les impôts futurs sont calculés en multipliant les écarts temporaires par le taux d'impôt prévu au moment du renversement de l'écart. Le taux utilisé est celui qui est en vigueur, ou pratiquement en vigueur, à la date du bilan.

Bien que l'ICCA ait utilisé les documents de travail du FASB et de l'IASB dans la rédaction du nouveau chapitre 3465 du *Manuel de l'ICCA*, la mouture finale de la norme était différente des deux autres. Les principes généraux allaient être adoptés, mais c'est dans les exceptions à la comptabilisation des impôts sur les écarts temporaires que les différences apparaissent. De plus, en fonction de la situation, l'ICCA allait suivre soit la norme américaine, soit la norme internationale. Il en résulta trois normes utilisant le même principe de base, soit l'approche fondée sur le bilan, mais toutes différentes dans les détails.

2. ÉVOLUTION RÉCENTE DE LA NORME IAS 12 ET CHANGEMENTS À PRÉVOIR

En 2006, le FASB et l'IASB ont entrepris un projet visant à assurer la convergence des normes comptables américaines et internationales. L'un des aspects de ce projet est la comptabilisation des impôts. Toutefois, en septembre 2008, le FASB a annoncé une révision de sa stratégie concernant ses projets de convergence à court terme compte tenu de la possibilité que les sociétés cotées américaines soient autorisées à adopter les IFRS dans un avenir prévisible. L'IASB a toutefois poursuivi son intention de modifier la norme IAS 12 afin de :

- réduire les divergences entre la norme internationale et les PCGR américains;

⁷ Dans le présent article, les termes « impôts futurs » et « impôts différés » ont la même signification. Il en est également ainsi pour les termes « écart temporaire » et « différences temporelles ». Une différence temporelle représente la différence entre la valeur comptable et la base fiscale d'un actif ou d'un passif.

- supprimer la quasi-totalité des exceptions à la comptabilisation des impôts différés prévues dans la norme IAS 12.

C'est en mars 2009 que parut l'exposé-sondage visant à modifier substantiellement la norme IAS 12 actuelle⁸. En raison des commentaires plutôt négatifs émis par les professionnels en réponse à l'exposé-sondage, l'IASB décida de le retirer en octobre 2009. L'IASB a plutôt opté pour la publication d'autres exposés-sondages ayant une portée plus restreinte que celui qui a été déposé en mars 2009. C'est ainsi qu'a été publié en septembre 2010 un exposé-sondage ayant pour principal objet de préciser la mesure des impôts sur les immobilisations réévaluées à leur juste valeur marchande (« JVM »). De plus, d'autres exposés-sondages seront publiés vraisemblablement en 2011 sur les questions suivantes :

- la comptabilisation des positions fiscales incertaines avec les principes décrits par la norme IAS 37, « Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels »;
- les divers changements à l'exposé-sondage de mars 2009 qui avaient reçu l'appui des comptables.

D'après les commentaires faits par l'IASB, des changements comme ceux-ci seraient généralement effectifs de 12 à 18 mois suivant l'adoption de l'exposé-sondage.

3. PORTÉE DE LA NORME IAS 12 QUI TRAITE DE LA COMPTABILISATION DES IMPÔTS SUR LE RÉSULTAT

La norme IAS 12 porte sur la comptabilisation des impôts sur le résultat. On entend par impôts sur le résultat ceux qui sont calculés en fonction du revenu imposable. Cette définition ne s'entend pas seulement de l'impôt sur le revenu en vertu de la partie I de la *Loi de l'impôt sur le revenu*⁹, ou de son équivalent provincial ou de celui d'un autre pays. Le revenu imposable peut être aussi une marge de profit brute ou nette. L'important est la réduction des revenus par certaines dépenses. C'est pourquoi les impôts basés sur les ventes ou sur les recettes brutes ne sont pas considérés comme des impôts

⁸ Voir Dave SANTERRE, « Faits saillants des modifications proposées à la norme IAS 12 », (2009), vol. 14, n° 3 *Stratège* 14-19, pour plus de détails sur les modifications proposées par l'exposé-sondage.

⁹ L.R.C. (1985), 5^e supp., ch. 1 et mod. (« L.I.R. »).

sur le résultat. D'un autre côté, une même entreprise peut être assujettie à deux impôts sur le résultat, voire plus. Par exemple, les entreprises minières produisant du minerai au Québec sont assujetties aux droits miniers¹⁰ au Québec et sont également imposables en vertu de la législation de l'impôt sur le revenu.

Les impôts sur le résultat incluent aussi les impôts, notamment ceux retenus à la source, qui sont payables par une filiale, une entreprise associée ou une coentreprise sur ses distributions à l'entité présentant les états financiers¹¹. Cependant, la norme IAS 12 ne traite ni des méthodes de comptabilisation des subventions publiques, ni des crédits d'impôt à l'investissement (« CII »)¹². Comme nous le verrons, la norme IAS 20, « Comptabilisation des subventions publiques et informations à fournir sur l'aide publique », aborde la comptabilisation de ces aides gouvernementales.

4. COMPTABILISATION DES IMPÔTS SUR LE RÉSULTAT : SIMILARITÉS ET DIFFÉRENCES ENTRE LA NORME IAS 12 ET LES PCGR DU CANADA

Tel qu'il a été mentionné précédemment, le canevas de la norme IAS 12 est similaire à celui qui prévalait selon les PCGR du Canada. Le présent article traitera de certains éléments importants, quoique similaires entre les deux normes. Cependant, l'accent sera mis sur les principales différences entre les normes, plus particulièrement sur celles qui sont d'intérêt pour les entreprises canadiennes. À cette fin, nous tenterons d'illustrer le propos par des exemples lorsque cela sera nécessaire. À moins d'indication contraire, les exemples fournis le sont dans le contexte de la législation fiscale canadienne.

4.1. MESURE ET ÉVALUATION

4.1.1. Détermination de la base fiscale d'un élément d'actif

La base fiscale d'un élément d'actif est définie comme « le montant qui sera fiscalement déductible de tout avantage économique imposable qui ira à l'entité lorsqu'elle recouvrera la valeur comptable de cet actif. Si ces

¹⁰ *Loi concernant les droits sur les mines*, L.R.Q. c. D-15.

¹¹ INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD, *International Accounting Standards*, n° 12, par. 2.

¹² *Id.*, par. 4.

avantages économiques ne sont pas imposables, la base fiscale de l'actif est égale à sa valeur comptable »¹³. Par exemple, la base fiscale d'une immobilisation corporelle est sa fraction non amortie du coût en capital. Dans le cas d'un placement, c'est son prix de base rajusté (« PBR ») qui servira à calculer le gain en capital résultant de sa disposition. Des exemples supplémentaires de base fiscale sont disponibles à l'annexe A de la norme IAS 12.

Il arrive dans certaines situations que la base fiscale d'un élément d'actif soit différente selon que celui-ci est utilisé dans l'entreprise ou qu'il est vendu. Dans ce cas, les PCGR du Canada indiquent que la base fiscale de l'élément d'actif correspond au plus élevé des montants en cause¹⁴. Cette méthode donne lieu à la constatation de l'incidence fiscale minimale pouvant résulter de la réalisation de l'élément d'actif pour sa valeur comptable. Par contre, selon les IFRS, la base fiscale de l'élément d'actif doit être déterminée en fonction du mode de recouvrement attendu par la direction¹⁵. Le même traitement s'applique aux éléments de passif. Ainsi, lorsque la base fiscale rattachée au mode de recouvrement attendu par la direction n'est pas le plus haut des montants en cause, il y aura une différence entre la norme comptable des PCGR et les IFRS.

C'est le cas pour les immobilisations admissibles (« IA »)¹⁶. Les dépenses en capital admissibles sont déductibles aux fins fiscales jusqu'à un maximum de 75 % des frais engagés et les sommes reçues lors de la vente sont incluses à 75 % à titre de produit de disposition. Les sommes reçues qui excèdent le coût total de toutes les dépenses en capital admissibles de l'entreprise sont finalement imposables à un taux d'inclusion de 50 %. Si un élément d'actif se qualifiant à titre d'IA est utilisé dans l'entreprise, le montant déductible dans la détermination du bénéfice imposable est égal à 75 % des frais engagés. Cependant, si un élément d'actif se qualifiant comme une IA est vendu, c'est seulement 75 % du montant reçu qui viendra diminuer le montant cumulatif des immobilisations admissibles

¹³ *Id.*, par. 7.

¹⁴ INSTITUT CANADIEN DES COMPTABLES AGRÉÉS, *op. cit.*, note 3, chap. 3465, par. 12.

¹⁵ INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD, *op. cit.*, note 11, par. 52.

¹⁶ Par. 248(1) L.I.R.

(« MCIA »)¹⁷, donnant ainsi une base fiscale qui équivaut à 100 % des frais engagés, moins les déductions fiscales réclamées dans le passé.

Prenons l'exemple d'un élément d'actif qui se qualifie à titre d'IA avec un coût d'origine de 100 000 \$ et dont le recouvrement se fera par la vente. Aux fins fiscales, 75 000 \$ sont ajoutés au MCIA, qui est déductible à un taux annuel de 7 % calculé de façon dégressive lorsque l'entité l'utilise. Par contre, si cet actif est immédiatement vendu pour une valeur de 100 000 \$, 25 % du produit de disposition n'est pas imposable. Cette vente n'a aucune conséquence fiscale pour l'entité¹⁸. Dans le cas d'une vente, la base fiscale est donc égale à la valeur comptable de 100 000 \$, c'est à dire le montant inclus dans le MCIA de 75 000 \$ plus la partie non imposable du produit de disposition de 25 000 \$. Selon les PCGR du Canada, peu importe le mode de recouvrement prévu, la base fiscale sera toujours le montant le plus élevé des montants en cause, soit 100 000 \$.

4.1.2. Taux d'imposition à utiliser

Selon les IFRS, l'actif et le passif d'impôts différés doivent être évalués aux taux d'impôt dont l'application est attendue sur la période au cours de laquelle l'actif sera réalisé ou le passif réglé, sur la base des taux d'impôt et des réglementations fiscales qui ont été adoptés ou « quasi adoptés » à la date de clôture¹⁹. Il en est de même selon les PCGR du Canada²⁰. Dans certaines juridictions, l'annonce des taux d'impôt et des réglementations fiscales a pratiquement l'effet d'une adoption effective, qui peut être ultérieure de plusieurs mois à l'annonce. Dans ces conditions, l'actif et le passif d'impôts différés sont évalués en utilisant les taux d'impôt et les réglementations fiscales annoncés²¹.

Lors d'une rencontre tenue en février 2005, l'IASB a précisé le moment du processus législatif où une loi fiscale pouvait être considérée comme quasiment adoptée. Pour le Canada, l'IASB se référait aux directives

¹⁷ Par. 14(5) L.I.R.

¹⁸ Dans cet exemple, il est énoncé comme hypothèse qu'aucun bien n'a préalablement été inclus au MCIA de l'entité.

¹⁹ INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD, *op. cit.*, note 11, par. 47.

²⁰ INSTITUT CANADIEN DES COMPTABLES AGRÉÉS, *op. cit.*, note 3, par. 56.

²¹ INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD, *op. cit.*, note 11, par. 48.

contenues dans l'abrégé 111 du Comité sur les problèmes nouveaux (« CPN ») de l'ICCA. Sommairement, ces directives mentionnent qu'une loi est quasiment adoptée lorsque le projet de loi est soumis à la Chambre des communes pour une première lecture dans le cas d'un gouvernement majoritaire. Dans le cas d'un gouvernement minoritaire, ce moment survient lorsque le projet de loi passe la troisième lecture à la Chambre des communes.

Il existe certaines différences entre les PCGR du Canada et les IFRS relativement aux taux d'imposition à utiliser afin d'établir le montant de l'actif ou du passif d'impôts différés.

Dans certaines juridictions, les impôts sur le revenu sont payables à un taux plus élevé ou plus faible si une partie ou la totalité des profits est payée sous forme de dividendes aux actionnaires de l'entité. Dans de telles circonstances, en vertu des IFRS, l'actif et le passif d'impôts différés se mesurent selon le taux d'impôt applicable aux résultats non distribués²². Si les impôts sur le résultat peuvent être remboursés ou payés dans le cas où les profits sont distribués aux actionnaires de l'entité, l'effet fiscal est comptabilisé au moment où la distribution est enregistrée dans les états financiers²³.

Les PCGR du Canada prévoient plutôt que l'actif d'impôts futurs découlant du remboursement est comptabilisé au même moment que l'opération donnant droit à l'impôt remboursable ou, subséquemment, lorsqu'il est plus probable qu'improbable que ces impôts seront recouvrés dans un avenir prévisible²⁴, peu importe si la distribution a été enregistrée dans les états financiers. De plus, les PCGR du Canada prévoient certaines règles quant à la détermination du taux d'imposition à utiliser pour les entités qui peuvent déduire les sommes qu'elles distribuent aux porteurs de parts comme les fiducies de revenu et les fiducies de placement immobilier. Si une entité prévoit de distribuer aux porteurs de parts la totalité ou la quasi-totalité de ses bénéfices qui autrement seraient imposables entre ses mains ou si elle

²² *Id.*, par. 52A.

²³ *Id.*, par. 52B.

²⁴ INSTITUT CANADIEN DES COMPTABLES AGRÉÉS, *op. cit.*, note 3, par. 72.

s'est engagée par contrat à le faire, aucun impôt exigible ou différé n'est comptabilisé par l'entité²⁵.

Les IFRS ne contiennent aucune directive à ce sujet. Ainsi, le principe général décrit précédemment quant au taux applicable aux distributions s'applique et ces entités doivent comptabiliser les impôts compte tenu des distributions ultérieures et enregistrer leur conséquence fiscale seulement lors de la distribution. L'absence de norme peut créer des situations inhabituelles pour certaines entités et, à cet effet, l'IASB a mentionné en mars 2010 que le sujet sera abordé lors des travaux de l'exposé-sondage dont le texte sera publié plus tard en 2011.

4.1.3. Positions fiscales incertaines

Les incertitudes quant à l'impôt sur le résultat ne sont pas abordées directement dans la norme IAS 12. De son côté, la norme IAS 37, « Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels », exclut l'impôt sur le résultat de son champ d'application. Ce sont plutôt les critères généraux d'évaluation de la norme IAS 12 qui doivent être appliqués : le passif et l'actif d'impôt exigible ou d'impôts différés doivent être évalués au montant que l'on s'attend à payer aux administrations fiscales ou à recouvrer de celles-ci²⁶.

Aucune méthode d'évaluation n'est indiquée dans la norme IAS 12. Il existe donc diverses pratiques qui sont acceptées dans la doctrine comptable²⁷. Un passif doit être comptabilisé pour chaque élément dont la position fiscale n'est pas plus probable qu'improbable d'être maintenue devant les autorités fiscales. Les pratiques acceptables pour quantifier ce passif sont les suivantes, selon le cas :

- le passif est mesuré en utilisant une approche basée sur la moyenne pondérée des probabilités de chacun des scénarios possibles;

²⁵ Voir à ce sujet l'abrégé 107 du CPN de l'ICCA pour plus de détails et les conditions supplémentaires requises pour que ces entités n'aient pas à comptabiliser l'impôt exigible et l'impôt différé.

²⁶ INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD, *op. cit.*, note 11, par. 46.

²⁷ PRICEWATERHOUSECOOPERS, *IFRS Manual of Accounting*, 7 septembre 2009, chap. 13, par. 77.

- une estimation est basée sur le résultat le plus probable à survenir parmi les scénarios possibles.

Exemple n° 1

Une entité déduit 100 000 \$ à titre de dépenses courantes engagées dans le cadre d'un regroupement d'entreprises. Les autorités fiscales pourraient être d'avis que ces dépenses sont de nature capital, et devraient être capitalisées au coût des actions. Les probabilités des résultats possibles sont les suivants :

Une entité déduit 100 000 \$ à titre de dépenses courantes engagées dans le cadre d'un regroupement d'entreprises. Les autorités fiscales pourraient être d'avis que ces dépenses sont de nature capital, et devraient être capitalisées au coût des actions. Les probabilités des résultats possibles sont les suivants :

Résultats possibles	Probabilité de réalisation	Moyenne pondérée des résultats possible
Aucune déduction de dépenses de nature courante accordée	40 %	0 \$
Déduction accordée	60 %	60 000 \$
Total	100 %	60 000 \$

En mesurant la provision pour risques fiscaux et en utilisant une approche basée sur la moyenne pondérée des résultats, un passif de 40 000 \$ (soit la déduction prise de 100 000 \$, moins la déduction de 60 000 \$ qui peut être comptabilisée dans les états financiers) est enregistré.

Si l'entité choisit l'estimation basée sur le résultat le plus probable à survenir, aucune provision n'est requise puisque le scénario le plus probable est que la déduction dans sa totalité de la dépense engagée soit accordée.

Le raisonnement est le même selon les PCGR du Canada puisque les incertitudes relatives à l'impôt ne sont pas abordées directement dans le chapitre 3465. Toutefois, contrairement à la norme IAS 37, son équivalent, le chapitre 3290, « Éventualités », du *Manuel de l'ICCA*, n'exclut pas les impôts de son champ d'application. En pratique, les lignes directrices de ce chapitre sont utilisées pour comptabiliser et mesurer les positions fiscales incertaines. La mesure du passif est semblable à la deuxième possibilité énoncée plus haut selon les IFRS. Cependant, selon les PCGR du Canada, un passif éventuel devrait être comptabilisé pour chacune des positions fiscales qui ne seront probablement pas maintenues. Le degré de probabilité découlant du mot « probablement » (défini en pratique comme se situant entre 70 et 80 % de probabilité de réalisation) est plus grand que celui de l'expression « plus probable qu'improbable » ou de « probable » selon les IFRS (plus de 50 %). Cependant, puisqu'il n'existe aucune directive claire dans les IFRS à ce sujet, une entreprise pourrait déterminer sa propre

politique comptable et continuer à utiliser les directives canadiennes afin de comptabiliser et de mesurer ses positions fiscales incertaines. Ce choix de pratique comptable en vertu des IFRS devrait être appliqué de façon uniforme et constante d'une année à l'autre, à moins de changements apportés aux normes actuelles et qui viendraient préciser le traitement comptable à utiliser.

La norme IAS 12 ne contient aucune directive précise sur la présentation des positions fiscales incertaines. La présentation doit être cohérente avec les principes généraux que nous avons vus précédemment. En ce qui concerne les impôts exigibles, nous sommes d'avis que les positions fiscales incertaines en lien avec les périodes antérieures ou avec la période courante devraient être incluses dans le passif d'impôt exigible puisque l'entité ne possède pas de droit inconditionnel de différer le règlement du passif de plus de 12 mois après la période de clôture²⁸, et ce, même si l'entité n'anticipe pas le paiement à l'intérieur des 12 mois suivant la date de clôture.

En ce qui concerne les impôts différés, nous sommes d'avis que l'entité doit déterminer la base fiscale, dans son calcul de l'impôt différé, en se fondant sur le montant probable selon l'analyse faite préalablement. Par exemple, si une perte fiscale reportée risque d'être refusée par les autorités fiscales, aucun actif d'impôts différés ne devrait être constaté. Il est important de noter que le montant de la provision pour incertitudes fiscales reliée à l'impôt différé ne devrait pas être inclus dans l'impôt à payer.

Les PCGR du Canada et les IFRS sont silencieux en ce qui concerne la présentation des intérêts et des pénalités sur les positions fiscales incertaines dans l'état des résultats et les pratiques sont diverses. Selon la législation canadienne, les intérêts et les pénalités sur l'impôt sur le revenu ne sont pas déductibles. Ainsi, certains comptabilisent et classent les intérêts et les pénalités comme des charges d'impôts sur le résultat. D'autres sont d'avis que les intérêts et les pénalités ne sont pas basés sur le calcul d'un revenu imposable et qu'ils doivent être comptabilisés et classés respectivement comme des frais de financement (intérêts) et des coûts d'exploitation (pénalités). L'exposé-sondage de mars 2009 sur l'impôt sur le résultat fait mention de l'obligation de divulguer à quel poste de l'état des résultats les intérêts et les pénalités sont classés : soit dans les charges d'impôts, soit dans les coûts d'exploitation. Cet exposé-sondage reconnaît donc que diverses pratiques sont acceptables.

²⁸ INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD, *op. cit.*, note 11, norme 1, par. 69 (d).

En tenant compte de l'ampleur des montants en cause, l'entreprise doit considérer si la divulgation des incertitudes relatives à l'impôt est requise dans les sources principales d'incertitudes relatives aux estimations incluses dans les notes des états financiers.

4.2. CONSTATATION DES IMPÔTS DIFFÉRÉS

4.2.1. Constatation et présentation de l'actif d'impôts différés

À moins d'indication contraire dans le présent article, un actif d'impôts différés doit être comptabilisé pour toutes les différences temporelles déductibles dans la mesure où il est probable qu'un bénéfice imposable, sur lequel ces différences temporelles déductibles pourront être imputées, sera disponible²⁹. Même si les PCGR du Canada utilisent le terme « plus probable qu'improbable », les IFRS apportent une définition au terme « probable » qui signifie « plus probable qu'improbable »³⁰, ce qui rend les deux normes similaires sur ce point.

Les deux normes sont similaires sur les critères à évaluer afin de déterminer si un actif d'impôts différés peut être constaté³¹, à savoir :

- l'entité dispose de différences temporelles imposables suffisantes auprès de la même autorité fiscale et de la même entité imposable, qui engendreront des montants imposables sur lesquels les différences temporelles déductibles, les pertes fiscales et les crédits d'impôt non utilisés pourront s'imputer avant qu'ils n'expirent;
- il est probable que l'entité dégagera des bénéfices imposables avant que les différences temporelles déductibles, les pertes fiscales ou les crédits d'impôt non utilisés n'expirent;
- il existe des bénéfices imposables des exercices antérieurs qui donneraient droit à un remboursement d'impôts, dans la mesure où les lois fiscales permettent le report en arrière;

²⁹ *Id.*, par. 24.

³⁰ INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD, *International Financial Reporting Standards*, norme 5, annexe A.

³¹ INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD, *op. cit.*, note 11, par. 36 et INSTITUT CANADIEN DES COMPTABLES AGRÉÉS, *op. cit.*, note 3, par. 25.

- les pertes fiscales non utilisées résultent de causes identifiables qui ne se reproduiront vraisemblablement pas;
- il existe des possibilités liées à la gestion fiscale de l'entité qui généreront un bénéfice imposable pendant la période au cours de laquelle les pertes fiscales ou les crédits d'impôt non utilisés pourront être imputés.

Selon les IFRS, dans la mesure où il n'est pas probable que l'entité disposera d'un bénéfice imposable sur lequel elle pourra imputer les différences temporelles déductibles, les pertes fiscales ou les crédits d'impôt non utilisés, l'actif d'impôts différés n'est pas comptabilisé. Le montant et, le cas échéant, la date d'expiration de ces différences temporelles déductibles, pertes fiscales et crédits d'impôt non utilisés doivent être divulgués par voie de note aux états financiers³².

Les PCGR du Canada offrent une option que n'offrent pas les IFRS. Ils permettent la comptabilisation de tous les éléments d'actif d'impôts futurs diminué d'une provision pour moins-value suffisante pour ramener l'actif d'impôts différés au montant dont la réalisation est jugée plus probable qu'improbable³³. Cette différence entre les normes, si ce choix avait été exercé, peut être importante pour la présentation des notes aux états financiers, mais elle n'aura aucune incidence sur le total des éléments d'actif ou de passif d'impôts différés comptabilisé au bilan.

4.2.2. Impôts différés dans le cadre d'un regroupement d'entreprises

Lors d'un regroupement d'entreprises, il n'est pas rare que l'entreprise acquise possède des éléments d'actif d'impôts différés. Dans certaines situations, il ne sera pas possible de comptabiliser ces éléments d'actif puisqu'il n'est pas probable qu'ils se réaliseront. Si ces éléments d'actif sont reconnus dans une période subséquente à l'acquisition, les PCGR du Canada exigent³⁴ que le bénéfice en résultant réduise à zéro l'écart d'acquisition et

³² INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD, *op. cit.*, note 11, par. 81 (e).

³³ INSTITUT CANADIEN DES COMPTABLES AGRÉÉS, *op. cit.*, note 3, par. 30.

³⁴ L'adoption du nouveau chapitre 1582 du *Manuel de l'ICCA* élimine la différence de traitement comptable à ce niveau puisque les PCGR du Canada adoptent le traitement comptable en vigueur selon les IFRS. Étant donné que ce chapitre trouve application (à suivre...)

les éléments d'actif incorporels rattachés à l'acquisition avant d'être imputé aux résultats³⁵. Selon les IFRS, la constatation subséquente des éléments d'actif d'impôts différés de l'entité acquise sera imputée aux résultats, à moins que la constatation ne survienne au cours de la période d'évaluation et qu'elle résulte de faits et de circonstances qui existaient à la date d'acquisition. Dans ce cas, le bénéfice en résultant réduit à zéro l'écart d'acquisition avant d'être imputé aux résultats³⁶. La période d'évaluation est la période qui suit la date d'acquisition et pendant laquelle l'acquéreur peut rajuster les montants provisoires comptabilisés pour le regroupement d'entreprises. Cependant, la période d'évaluation ne doit pas excéder un an à compter de la date d'acquisition.

À la suite d'un regroupement d'entreprises, l'acquéreur peut considérer comme probable qu'il récupérera son propre actif d'impôts différés qui n'était pas comptabilisé avant le regroupement d'entreprises. Par exemple, l'acquéreur peut être en mesure d'utiliser l'avantage que représentent ses pertes fiscales non utilisées en imputant sur elles des bénéfices imposables futurs de l'entreprise acquise. Dans de tels cas, selon les IFRS, l'acquéreur comptabilise un actif d'impôts différés, mais il ne l'inclut pas dans la comptabilisation du regroupement d'entreprises. Par conséquent, elle ne le prend pas en compte dans la détermination de l'écart d'acquisition³⁷. Selon les PCGR du Canada, la constatation de cet actif est incluse dans la répartition du prix d'achat de l'entreprise acquise³⁸.

4.2.3. Impôts différés sur le goodwill lors d'un regroupement d'entreprises

Le *goodwill* généré lors d'un regroupement d'entreprises est évalué comme l'excédent du coût du regroupement sur la part d'intérêt de l'acquéreur dans la juste valeur nette des éléments d'actif et de passif identifiables de l'entreprise acquise. Le terme *goodwill* est utilisé dans les

(...suite)

en 2011 seulement, l'analyse aborde le traitement comptable qui prévaut selon l'actuel chapitre 1581 sur les regroupements d'entreprises.

³⁵ INSTITUT CANADIEN DES COMPTABLES AGRÉÉS, *op. cit.*, note 3, par. 48.

³⁶ INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD, *op. cit.*, note 11, par. 68.

³⁷ *Id.*, par. 67.

³⁸ INSTITUT CANADIEN DES COMPTABLES AGRÉÉS, *op. cit.*, note 3, par. 46.

IFRS, alors que le terme « écart d'acquisition » est celui utilisé en français par les PCGR du Canada.

Selon les PCGR du Canada, toute différence entre la valeur comptable de l'écart d'acquisition et sa base fiscale constitue une différence temporelle impossible qui génère normalement un passif d'impôts différés. Celui-ci n'est pas comptabilisé³⁹ puisque « l'écart d'acquisition est un reliquat en soi et que la constatation du passif d'impôts futurs n'aurait pour effet que d'augmenter la valeur comptable de ce reliquat »⁴⁰.

La même exception de constatation d'un passif d'impôt différé existe selon les IFRS⁴¹. De plus, on y mentionne que si la valeur comptable du *goodwill* est moindre que la base fiscale de cet actif, l'entreprise doit reconnaître l'actif d'impôts différés à même la répartition du prix d'achat dans la mesure où il est probable que cet actif d'impôts différés se réalisera⁴².

4.2.4. Impôts différés lors de l'acquisition d'éléments d'actif autrement que dans un regroupement d'entreprises

Une entreprise peut acquérir un élément d'actif dans une opération qui n'est pas un regroupement d'entreprises et dans laquelle le montant payé diffère de la base fiscale de l'élément d'actif. Une opération de ce type peut s'accomplir par l'achat direct d'un ou de plusieurs éléments d'actif qui ne constituent pas une entreprise en soi, ou par l'achat d'une participation dans une entité qui ne répond pas à la définition d'un regroupement d'entreprises. Voici quelques exemples de cette situation :

- Répartition du prix d'achat : la répartition du prix d'achat aux fins fiscales est différente de celle effectuée aux fins comptables. Selon les autorités fiscales, lors de l'achat d'un élément d'actif entre des parties sans lien de dépendance, la répartition du prix d'achat établi dans le contrat de vente est normalement utilisée. Du côté de la comptabilité, il n'est pas rare qu'une évaluation plus détaillée de l'actif acheté soit effectuée après l'opération et que cette évaluation soit reflétée dans les

³⁹ *Id.*, par. 22.

⁴⁰ *Id.*, par. 23.

⁴¹ INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD, *op. cit.*, note 11, par. 21.

⁴² *Id.*, par. 32A.

états financiers de l'acheteur. Les montants accordés aux différents éléments d'actif achetés peuvent alors être différents de la répartition fiscale;

- Achat d'un élément d'actif par l'intermédiaire des actions d'une entité distincte : lorsque l'achat porte sur des actions plutôt que sur l'actif d'une entité, la base fiscale de l'actif acheté est celle de l'entité acquise et n'est pas la JVM au moment de l'opération. La JVM est habituellement reflétée dans la contrepartie acquise, soit les actions de l'entité et non son actif. Par conséquent, la valeur comptable de l'actif acheté peut être différente de sa base fiscale;
- Dépenses non déductibles capitalisées au coût d'un élément d'actif, tel qu'une rémunération à base d'actions : dans le cas d'une immobilisation que l'entité a construite pour son utilisation, son coût peut comprendre les matériaux, les salaires et les frais généraux attribuables à cette immobilisation. Lorsqu'une dépense non déductible fiscalement est capitalisée, la base fiscale et la valeur comptable de cet élément d'actif sont différentes;
- Capitalisation des contrats de location-acquisition : lorsqu'un contrat de location est capitalisé au comptable⁴³, aucun élément d'actif amortissable n'est acquis au niveau fiscal. La base fiscale de l'élément actif est donc nulle. De l'autre côté, puisque les paiements de location seront déductibles dans le calcul du bénéfice imposable dans le futur, mais que les dépenses d'intérêts notionnels imputés aux résultats ne le seront pas, le passif découlant de l'obligation en vertu du contrat de location-acquisition possède une base fiscale nulle également. Il est à noter que la somme des paiements de location futurs moins la somme des intérêts notionnels futurs équivalant à l'obligation en vertu du contrat de location-acquisition est comptabilisée au bilan. Donc, lorsqu'un montant rattaché à un passif est déductible fiscalement dans les exercices ultérieurs, sa base fiscale est nulle.

Selon les PCGR du Canada, les impôts différés qui découlent de l'écart entre la valeur comptable de l'élément d'actif acquis et sa base fiscale doivent être comptabilisés. L'impôt différé est alors calculé en utilisant la méthode de l'équation simultanée pour déterminer le prix des éléments

⁴³ À moins que l'entreprise exerce le choix permis par l'article 16.1 L.I.R.

d'actif acquis, de même que l'actif ou le passif d'impôts différés qui y sont liés⁴⁴.

Exemple n° 2

L'exemple suivant, tiré du *Manuel de l'ICCA*, illustre la méthode de l'équation simultanée :

Une entreprise achète un élément d'actif pour 8 000 \$ comptant. La base fiscale maximale de l'élément d'actif lors de la constatation initiale est de 2 000 \$. Le taux d'imposition est de 40 %. En conformité avec le paragraphe 3465.43, l'entreprise comptabilise l'élément d'actif pour une valeur comptable initiale de 12 000 \$ et comptabilise un passif d'impôts futurs de 4 000 \$. La valeur comptable initiale est déterminée par application de la formule présentée ci-dessous :

$$\text{Valeur comptable} = \frac{\text{Coût de l'élément d'actif} + ([\text{Coût} - \text{base fiscale}] \times \text{taux d'imposition})}{(1 - \text{taux d'imposition})}$$

c'est-à-dire :

$$\text{Valeur comptable} = \frac{8\,000 \$ + ([8\,000 \$ - 2\,000 \$] \times 0,40)}{(1 - 0,40)} = 12\,000 \$$$

L'écriture de journal suivante est passée au moment de la constatation initiale :

DT Actif	12 000 \$
CT Encaisse	8 000 \$
CT Passif d'impôts futurs	4 000 \$

Selon les IFRS, les impôts différés résultant de telles opérations ne sont pas comptabilisés. Pour que cette exception à la comptabilisation des impôts s'applique, l'opération ne doit pas faire partie d'un regroupement d'entreprises et n'affecter ni le bénéfice comptable ni le bénéfice imposable de l'entreprise.

Il convient de noter que, dans le cas des contrats de location-acquisition, il est également accepté en pratique de comptabiliser le passif d'impôts différés résultant de l'immobilisation ainsi que l'actif d'impôts différés résultant de l'obligation, puisque ces actif et passif s'annulent lors de la comptabilisation initiale⁴⁵. Cette pratique est semblable à celle utilisée en vertu des PCGR du Canada.

⁴⁴ INSTITUT CANADIEN DES COMPTABLES AGRÉÉS, *op. cit.*, note 3, par. 43.

⁴⁵ INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD, *op. cit.*, note 30.

4.2.5. Actif et passif non monétaires des établissements étrangers intégrés

Conformément aux PCGR du Canada, aucun actif ou passif d'impôts différés ne doit être constaté pour une différence temporelle résultant de la différence entre les conversions au taux de change historique et au taux de change de clôture du coût des éléments d'actif ou des éléments de passif non monétaires des établissements étrangers intégrés⁴⁶.

Le concept d'établissements étrangers intégrés ou autonomes n'existe pas selon les IFRS. Les entités doivent déterminer leur monnaie fonctionnelle en fonction des critères établis par la norme IAS 21, « Effets des variations des cours des monnaies étrangères ». Lorsque cette monnaie fonctionnelle diffère de la devise utilisée pour produire les déclarations de revenus dans la juridiction fiscale étrangère, il en résulte des écarts pour lesquels les IFRS requièrent la comptabilisation d'un impôt différé. Dans plusieurs juridictions, la devise utilisée aux fins de l'impôt est la devise du pays étranger et aucun choix n'est offert au contribuable pour lui permettre l'utilisation aux fins d'impôts de la monnaie fonctionnelle utilisée à des fins comptables.

La norme IAS 12 ne renferme aucune exception relativement à ces différences temporelles. Par conséquent, la norme IAS 12 impose la comptabilisation d'un impôt différé pour ces différences de conversion. Les différences temporelles découlant de l'effet des fluctuations des taux de change sur les éléments d'actif et de passif non monétaires des établissements intégrés doivent être déterminées et un impôt différé doit être comptabilisé pour eux.

Exemple n° 3

L'exemple suivant, tiré du paragraphe 34 du *Manuel de l'ICCA*, permet d'illustrer le propos :

Le 1^{er} janvier X1, la société P achète, au prix de 1 000 000 \$, une participation dans la société S qui est un établissement étranger intégré dont les installations de production ont une juste valeur (et une base fiscale) de 1 000 000 D. Le cours est alors de 1 \$ = 1 D.

Au 31 décembre X2, le cours est de 1 \$ = 1,5 D.

Au 31 décembre X2, les états financiers de S présenteront les installations de production à 1 000 000 D. Les états financiers consolidés de P présenteront les installations de production à 1 000 000 \$, en fonction du taux de change historique.

⁴⁶ INSTITUT CANADIEN DES COMPTABLES AGRÉÉS, *op. cit.*, note 3, par. 33.

Afin de recouvrer la valeur comptable dans les états financiers consolidés, P doit réaliser 1 000 000 \$ ou 1 500 000 D. La réalisation de 1 500 000 D donnera lieu à un passif d'impôts futurs étant donné que la base fiscale de l'actif est de 1 000 000 D.

Au moment du basculement vers les IFRS, l'entreprise doit apporter des modifications importantes aux calculs des impôts différés des entités qui n'ont pas la même monnaie fonctionnelle que celle utilisée afin de produire leurs déclarations de revenus.

4.2.6. Opérations intersociétés

La cession d'éléments d'actif entre des entreprises d'un même groupe consolidé, par exemple la vente de stocks ou d'immobilisations amortissables, n'entraîne aux fins comptables aucun gain ni perte tant que ces éléments d'actif ne sont pas vendus ou cédés à des tiers. Si l'opération entre parties liées s'est faite à un montant différent du coût comptable, le gain ou la perte pour le vendeur est éliminé dans les états financiers consolidés.

Selon les PCGR du Canada, dans cette situation, aucun actif ou passif d'impôts différés ne doit être constaté dans les états financiers consolidés pour une différence temporelle entre la base fiscale de l'élément d'actif dans le pays de domiciliation fiscale de l'acheteur et son coût indiqué dans les états financiers consolidés⁴⁷. Cependant, tous les impôts payés ou recouvrés par le cédant par suite de la cession doivent être comptabilisés à titre d'actif ou de passif dans les états financiers consolidés jusqu'à ce que le gain ou la perte de l'opération soit constaté par l'entité consolidée.

Il n'y a pas de telle exception selon les IFRS. Ainsi, les impôts payés ou recouvrés par le cédant sont comptabilisés aux résultats. Il en est de même pour l'actif ou passif d'impôts différés dans les états financiers de l'acheteur. Le résultat est la comptabilisation des conséquences fiscales d'une opération pour laquelle aucun profit ni perte n'est constatée dans les états financiers consolidés. La comptabilisation de l'impôt exigible par le vendeur sur l'opération est souvent compensée aux résultats par la comptabilisation de l'impôt différé par l'acheteur. Cependant, si les taux d'imposition des deux entités sont différents ou encore si l'une des deux entités ne reconnaît pas l'actif d'impôts différés, l'effet aux résultats de ce type d'opération peut être significatif.

⁴⁷ *Id.*, par. 35.

Exemple n° 4

Au cours de l'exercice, la société canadienne A Ltée vend à sa filiale, société américaine US Co, des éléments d'actif ayant un coût comptable et fiscal de 60 000 \$ pour un produit de disposition de 100 000 \$. Les taux d'imposition et conséquences fiscales sont les suivants :

Vendeur – A Ltée

Coût fiscal	60 000 \$
Produit de disposition	100 000 \$
Taux d'impôt	30 %
Impôt exigible	12 000 \$

Acheteur – US Co

Coût fiscal	100 000 \$
Coût comptable (consolidé)	60 000 \$
Taux d'impôt	40 %

Selon les PCGR du Canada, il n'y a aucun effet sur les résultats et l'impôt exigible est reporté jusqu'à la vente des éléments d'actif à un tiers. Il y a donc la constatation du passif d'impôt exigible et d'un actif du même montant.

Selon les IFRS, les effets fiscaux sont portés aux résultats :

Charge d'impôt exigible du vendeur :	12 000 \$
Produit d'impôt différé de l'acheteur :	<u>(16 000 \$)</u>
Produit net d'impôts	(4 000 \$)

Il y a donc la constatation du passif d'impôt exigible et d'un actif d'impôts différés de 12 000 \$ et 16 000 \$ respectivement.

4.2.7. Comptabilisation et divulgation des différences temporelles liées à des participations dans des filiales, succursales, entreprises associées et coentreprises

Selon les PCGR du Canada, aucun actif ou passif d'impôts différés ne doit être comptabilisé pour la différence entre la valeur comptable d'une participation dans une filiale ou dans une coentreprise et la base fiscale de cette participation lorsqu'il est manifeste que cet écart ne se résorbera pas dans un avenir prévisible⁴⁸. Lorsque l'impôt différé n'est pas comptabilisé sur ces différences, il est souhaitable de divulguer le montant de l'écart temporaire par voie de note aux états financiers ainsi que les impôts différés afférents s'ils peuvent être déterminés au prix d'un effort raisonnable⁴⁹. En pratique, très peu d'entreprises divulguent cette information.

⁴⁸ *Id.*, par. 37.

⁴⁹ *Id.*, par. 96.

La norme IAS 12 est légèrement différente quant aux termes utilisés et aux investissements qui profitent de l'exception de la comptabilisation d'un passif d'impôts différés sur ces participations⁵⁰. En effet, en plus de couvrir les filiales et les coentreprises, l'exception inclut les succursales et les entreprises associées. Afin de ne pas constater un passif d'impôts différés, l'investisseur doit être capable de contrôler la date à laquelle la différence temporelle se renversera et celle-ci ne doit pas se renverser dans un avenir prévisible. En ce qui concerne la constatation d'un actif d'impôts différés, les conditions sont semblables. En pratique, il ne devrait pas y avoir de différence majeure entre les PCGR du Canada et les IFRS à cet égard. En revanche, pour ce qui est de l'information à fournir par voie de notes aux états financiers, les IFRS exigent qu'une entreprise divulgue le montant total des différences temporelles liées à des participations dans des filiales, succursales, entreprises associées et coentreprises pour lesquelles un passif d'impôts différés n'a pas été comptabilisé⁵¹.

Tel qu'il a été mentionné précédemment, très peu d'entreprises tiennent à jour les valeurs comptables et fiscales de leurs investissements. On entend par valeur comptable la mise en équivalence (valeur de consolidation) du placement et non son coût comptable historique. Ce calcul nécessite donc de tenir compte, en plus du coût d'acquisition, des distributions, des bénéfices ou pertes réalisés depuis l'acquisition, des rajustements de consolidation (élimination de profit, réduction de valeur des éléments d'actif, etc.) et de la fluctuation des taux de change si l'entité a une monnaie fonctionnelle différente. Quant à la base fiscale, c'est le PBR des placements qui doit être mis à jour. De plus, si une entreprise décide de divulguer le montant du passif d'impôts différés non comptabilisé, l'incidence fiscale découlant du renversement des différences temporelles doit être déterminée, ce qui peut nécessiter de calculer les surplus exonérés et taxables dans le cas des sociétés étrangères affiliées.

4.2.8. Instruments financiers composés

Selon les IFRS, un passif d'impôts différés est comptabilisé pour toute différence temporelle découlant de la comptabilisation initiale distincte d'un instrument financier composé⁵². Par exemple, le produit d'émission d'une

⁵⁰ INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD, *op. cit.*, note 11, par. 39.

⁵¹ *Id.*, par. 81 (f).

⁵² *Id.*, par. 23.

dette convertible de 1 000 \$ peut être réparti entre le passif et les capitaux propres en fonction de la valeur du privilège de conversion comme suit : 750 \$ pour la composante du passif et 250 \$ pour celle des capitaux propres. Ainsi, le règlement de la dette pour sa valeur comptable de 750 \$ a des conséquences fiscales puisque le principal de la dette est plus élevé. Les IFRS requièrent qu'un passif d'impôts différés soit enregistré sur la différence temporelle de 250 \$. Les changements ultérieurs de ce passif d'impôts différés sont comptabilisés à l'état des résultats.

Selon les PCGR du Canada, lorsque l'entreprise est en mesure de régler l'instrument financier sans incidence fiscale en conformité avec les conditions dont il est assorti, soit par règlement à l'échéance, soit par conversion, la base fiscale de la composante du passif est réputée être égale à sa valeur comptable⁵³. Il n'y a donc aucune différence temporelle dans cette situation.

4.3. CONSTATATION ET MESURE : SUJETS SPÉCIAUX

4.3.1. Comptabilisation des déductions sur les paiements à base d'actions

Dans certaines juridictions fiscales, des déductions peuvent être accordées pour les paiements en actions. Lorsque c'est le cas, la déduction fiscale n'est pas connue tant que les actions ne sont pas émises. Une entreprise peut émettre des options d'achat d'actions à ses employés. Elle doit alors comptabiliser une charge correspondant à la juste valeur de ces options aux résultats sur la durée de vie des options.

Selon les IFRS, l'entreprise constatera un actif d'impôts différés en fonction de la déduction fiscale permise. Les PCGR du Canada ne contiennent aucune directive à ce sujet. Par exemple, si le montant autorisé par les autorités fiscales dépend du prix de l'action de l'entité à une date ultérieure, l'évaluation de la différence temporelle déductible doit être fondée sur le prix des actions de l'entité à la fin de la période en cours⁵⁴. Si le montant de déduction fiscale estimée à la fin de la période excède le

⁵³ INSTITUT CANADIEN DES COMPTABLES AGRÉÉS, *op. cit.*, note 3, par. 18.

⁵⁴ INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD, *op. cit.*, note 11, par. 68B.

montant de la charge salariale cumulée qui lui est liée, l'excédent de l'impôt exigible ou différé doit être comptabilisé dans les capitaux propres⁵⁵.

4.3.2. Actions accréditives

Au Canada, la législation fiscale permet à une entreprise d'émettre des titres connus sous le nom d'actions accréditives en faveur d'investisseurs⁵⁶. De telles actions permettent de transférer le bénéfice fiscal rattaché à certaines dépenses admissibles de la société à l'actionnaire. Lorsque des actions accréditives sont émises et qu'aux fins comptables les dépenses sont capitalisées à titre d'éléments d'actif, la valeur comptable peut excéder la base fiscale du fait que l'entreprise renonce à son droit aux déductions fiscales en faveur des investisseurs. En vertu des PCGR du Canada, le coût des impôts différés rattaché à cette différence temporelle est comptabilisé comme un coût de l'émission des titres en faveur des investisseurs au moment où l'entreprise renonce à ses déductions⁵⁷.

Selon les IFRS, le traitement comptable de cette renonciation n'est pas précisé.

4.4. PRÉSENTATION

4.4.1. Attribution rétrospective

Conformément aux PCGR du Canada, la charge ou le produit d'impôt exigible ou d'impôts différés est initialement comptabilisé à l'état des résultats, à moins qu'un traitement différent n'y soit indiqué⁵⁸. En général, les PCGR du Canada exigent que l'impôt soit comptabilisé initialement dans la composante des états financiers où est inscrit la charge ou le produit sous-jacent. On entend par « composante des états financiers » : l'état des résultats, les autres éléments du résultat global (état des résultats étendus selon les PCGR du Canada ou *other comprehensive income* en anglais) ou les capitaux propres. Par exemple, l'actif d'impôts différés résultant de frais d'émission d'actions doit être comptabilisé dans les capitaux propres de l'entreprise, soit au même poste que le produit de l'émission des actions.

⁵⁵ *Id.*, par. 68C.

⁵⁶ Par. 66(12.6) et suiv. L.I.R.

⁵⁷ INSTITUT CANADIEN DES COMPTABLES AGRÉÉS, *op. cit.*, note 3, par. 69.

⁵⁸ *Id.*, par. 63.

Toute variation de ces éléments d'actif différés qui survient dans une période ultérieure est comptabilisée dans l'état des résultats.

Selon les IFRS, les charges ou produits d'impôt exigible et d'impôts différés doivent être comptabilisés à l'état des résultats ou ailleurs dans les états financiers, comme dans les autres éléments du résultat global ou dans les capitaux propres, en fonction de l'élément qui est à l'origine de l'incidence fiscale, et ce, dans la période d'origine ou dans une période subséquente. C'est sur ce dernier point qu'il y a une différence avec les PCGR du Canada. Cette méthode d'attribution rétrospective est connue en anglais sous le nom de *backward tracing*.

La valeur de l'actif ou du passif d'impôts différés peut changer dans une période subséquente à sa comptabilisation même s'il n'y a aucun changement dans le montant des différences temporelles. Cela peut être le résultat, par exemple :

- d'un changement dans la loi de l'impôt (taux d'imposition ou autre);
- de la réévaluation de la capacité à recouvrer l'actif d'impôts différés;
- d'un changement dans le mode attendu de recouvrement d'un élément d'actif.

À ce moment, le changement dans la valeur de l'actif ou du passif sera affecté à la composante des états financiers où la différence temporelle a été comptabilisée à l'origine. Par exemple, un changement touchant l'actif d'impôts différés résultant de l'émission d'actions sera affecté aux capitaux propres, comme on peut le constater dans l'exemple suivant.

Exemple n° 5

Le 1^{er} janvier X2, le gouvernement provincial annonce une baisse du taux d'imposition des sociétés, faisant passer le taux de 12 % à 10 %. Le taux fédéral demeure inchangé à 15 %. À ce moment, l'entreprise a comptabilisé l'actif et le passif d'impôts différés sur les différences temporelles suivantes :

	Différence temporelle	Impôt différé – Avant	Impôt différé – Après
Immobilisations	(100 000 \$)	(27 000 \$)	(25 000 \$)
Frais d'émission d'actions	40 000 \$	10 800 \$	10 000 \$
Perte reportée	80 000 \$	21 600 \$	20 000 \$
Total	20 000 \$	5 400 \$	5 000 \$

La baisse des taux d'imposition provoque une baisse de l'actif d'impôts différés de 400 \$ et la charge d'impôts qui en résulte sera attribuée différemment aux composantes des états financiers que l'on utilise les PCGR du Canada ou les IFRS.

Selon les PCGR du Canada, la charge d'impôts totale de 400 \$ est attribuée aux résultats. Selon les IFRS, il faut plutôt analyser l'origine des différences temporelles. Dans l'exemple, les frais d'émission d'actions ont été à l'origine constatés aux capitaux propres, tandis que les autres différences ont été constatées aux résultats. Ainsi, la charge résultant de la diminution de l'actif sur les frais d'émission d'actions de 800 \$ est attribuée aux capitaux propres et un produit d'impôts de 400 \$ est attribué aux résultats pour les autres différences temporelles.

La norme IAS 12 traite également des circonstances où il peut être difficile de déterminer le montant de l'impôt exigible et de l'impôt différé qui est relatif à des éléments comptabilisés dans les autres éléments du résultat global ou dans les capitaux propres. Dans de tels cas, l'impôt exigible et l'impôt différé relatifs aux éléments comptabilisés dans ces états sont établis sur la base d'une affectation proportionnelle raisonnable de l'impôt exigible et de l'impôt différé de l'entité ou d'une autre méthode qui aboutit à une affectation plus appropriée dans les circonstances⁵⁹.

Si une différence temporelle provient de plusieurs composantes différentes des états financiers, la différence temporelle sera divisée entre ses diverses composantes. Cela peut être le cas, par exemple, des déductions pour frais de financement selon l'alinéa 20(1)e) L.I.R qui peuvent découler de l'émission d'actions ou de l'émission d'obligations. Lors d'une émission

⁵⁹ INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD, *op. cit.*, note 11, par. 63.

d'actions, les capitaux propres doivent être affectés et lors d'une émission d'obligations, c'est l'état des résultats qui doit l'être.

En ce qui concerne les rajustements aux bénéfices non répartis qui découlent du basculement vers les IFRS, la doctrine comptable mentionne que l'attribution rétrospective ne doit pas se faire aux bénéfices non répartis, mais en fonction de la composante des états financiers qui aurait été touchée si l'entreprise avait toujours utilisé les IFRS afin de produire ses états financiers.

4.4.2. Attribution rétrospective et changement de statut fiscal d'une société

Selon les IFRS, le changement de statut fiscal d'une société est un événement qui doit être comptabilisé en utilisant la méthode de l'attribution rétrospective⁶⁰. Par exemple, si une société devient imposable alors qu'elle ne l'était pas auparavant et que les valeurs comptables de l'actif et du passif diffèrent de leurs bases fiscales, l'actif et le passif d'impôts différés doivent être enregistrés. Les charges ou les produits d'impôts différés qui en résultent doivent être affectés à la composante des états financiers qui aurait été touchée dans la période en question ou dans une période antérieure si l'entité avait toujours été imposable.

Selon les PCGR du Canada, les variations du passif et de l'actif d'impôts différés résultant de l'initiative des actionnaires ou de l'apport de nouveaux capitaux propres sont inscrites à titre d'opérations portant sur les capitaux propres⁶¹. Par contre, les effets des changements de situation fiscale liés aux initiatives ou aux décisions de l'entreprise, par exemple un changement de domiciliation de l'entreprise, sont comptabilisés dans les résultats.

4.4.3. Crédits d'impôt à l'investissement

Selon les PCGR du Canada, la comptabilisation des CII est visée par le chapitre 3805, « Crédits d'impôt à l'investissement », du *Manuel de l'ICCA*. Les CII sont définis comme « une forme d'aide gouvernementale axée sur des dépenses admissibles prévues par la loi fiscale »⁶². Il est aussi mentionné

⁶⁰ Voir à ce sujet STANDING INTERPRETATIONS COMMITTEE, interprétation 25.

⁶¹ INSTITUT CANADIEN DES COMPTABLES AGRÉÉS, *op. cit.*, note 3, par. 68.

⁶² *Id.*, chap. 3805, par. 1.

que ces crédits peuvent venir diminuer l'impôt à payer ou être consentis aux contribuables par d'autres moyens. Les CII doivent être comptabilisés selon la méthode de la réduction du coût. Les CII qui concernent l'acquisition d'immobilisations doivent être soit déduits du coût des immobilisations en cause, soit présentés à titre de crédits reportés et virés graduellement aux résultats au fur et à mesure que les immobilisations en cause sont amorties⁶³. Les CII concernant les dépenses de fonctionnement (par exemple, les frais de recherche) sont inclus dans le calcul du bénéfice net de l'exercice⁶⁴.

Les IFRS ne définissent pas ce qu'est un CII. De plus, aucune norme ne s'applique directement pour dicter la façon de comptabiliser les CII puisque la norme IAS 12 exclut expressément les CII de son champ d'application⁶⁵. Quant à la norme IAS 20, « Comptabilisation des subventions publiques et informations à fournir sur l'aide publique », elle exclut toute forme d'aide gouvernementale qui est octroyée lors de la détermination du bénéfice imposable ou qui est limitée sur la base du passif d'impôt sur le résultat⁶⁶. La portée de la norme IAS 20 sur la comptabilisation des CII dépend de la juridiction qui octroie ces crédits : le gouvernement fédéral ou le gouvernement du Québec. Au Québec, le CII est remboursable et n'est pas limité à l'impôt payable. Ce dernier est donc une aide gouvernementale qui doit être comptabilisée selon les principes de cette norme. Au fédéral, à moins d'être une société privée sous contrôle canadien⁶⁷, le CII n'est pas remboursable et est limité à l'impôt payable. La norme IAS 20 ne s'applique donc pas à ce CII pour ce type de société. Pour les CII qui n'entrent pas directement dans le champ d'application des normes IAS 12 ou IAS 20, les pratiques acceptables sont les suivantes :

- soit l'entité comptabilise le CII en réduction de la charge d'impôts sur le résultat, c'est-à-dire de façon analogue à ce que propose la norme IAS 12;
- soit l'entité comptabilise le CII en réduction de la dépense qui lui a donné droit au crédit, c'est-à-dire de façon analogue à ce que propose la norme IAS 20.

⁶³ *Id.*, chap. 3805, par. 13.

⁶⁴ *Id.*, chap. 3805, par. 14.

⁶⁵ INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD, *op. cit.*, note 11, par. 4.

⁶⁶ *Id.*, norme 20, par 2 (b).

⁶⁷ Dans ce cas, le traitement comptable est celui dicté par la norme IAS 20.

La comptabilisation des CII en vertu de la norme IAS 20 est similaire à l'approche des PCGR du Canada. La méthode comptable utilisée, y compris les méthodes de présentation dans les résultats, doit être divulguée par voie de note aux états financiers.

4.4.4. Classification de l'actif et du passif d'impôts différés et d'impôt exigible

Contrairement aux PCGR du Canada qui exigent que l'actif et le passif d'impôts différés soient classés dans la section à court terme ou à long terme des états financiers en fonction de l'actif ou du passif auquel les impôts différés sont rattachés, l'actif et le passif d'impôts différés selon les IFRS sont classés dans les éléments d'actif ou de passif non courants, peu importe l'élément sous-jacent auquel ils se rattachent⁶⁸. Cependant, l'entité est tenue de présenter le montant des soldes d'impôts différés dont on s'attend qu'il soit recouvré ou réglé dans les 12 prochains mois⁶⁹.

Il en est de même pour les impôts exigibles comptabilisés dans les éléments d'actif ou de passif courants qui seront recouvrés ou réglés dans plus de 12 mois.

L'entreprise doit donc modifier ses feuilles de travail afin de déterminer à quel moment les différences temporelles se renverseront.

4.4.5. Compensation de l'actif et du passif d'impôt exigible

Selon les IFRS, une entreprise doit compenser l'actif et le passif d'impôt exigible si l'entreprise a à la fois :

- un droit juridiquement exécutoire de compenser les montants comptabilisés;
- l'intention de régler l'actif et de régler le passif simultanément.

En vertu des PCGR du Canada, une entité n'est pas obligée d'avoir l'intention de régler l'actif et le passif simultanément pour devoir compenser les soldes. Elle doit simplement en avoir le droit. Par exemple, une entreprise

⁶⁸ INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD, *op. cit.*, note 11, norme 1, par. 56.

⁶⁹ *Id.*, norme 1, par. 61.

a droit à un remboursement fédéral de 100 000 \$ pour l'année précédente, mais elle enregistre des impôts exigibles supérieurs de 60 000 \$ aux acomptes provisionnels faits pour l'année en cours. En vertu des IFRS, l'entreprise n'a pas à compenser ces soldes si elle demande le remboursement de l'année précédente, alors qu'elle aurait dû le faire selon les PCGR du Canada.

4.4.6. Compensation de l'actif et du passif d'impôts différés

La norme IAS 12 impose à une entité de compenser un actif et un passif d'impôts différés d'une même entité imposable s'ils sont liés à des impôts sur le résultat prélevés par la même autorité fiscale et que l'entité a un droit juridiquement exécutoire de compenser l'actif et le passif d'impôt exigible⁷⁰. Dans le cas d'entités imposables différentes, celles-ci doivent compenser actif et passif d'impôts différés si elles ont l'intention et la capacité de réaliser l'actif et de régler le passif simultanément. Les directives en vertu des PCGR du Canada sont différentes, mais les résultats sont dans la plupart des cas similaires⁷¹. Pour des entités imposables différentes, on fait plutôt référence à la mise en place de stratégies de planification fiscale qui permettront de faire en sorte que l'entité sera la même entreprise assujettie à l'impôt lorsque le passif d'impôts différés deviendra exigible. Cela peut se faire par la fusion ou la liquidation d'entités précédemment distinctes.

4.5. INFORMATION À FOURNIR PAR NOTE AUX ÉTATS FINANCIERS

4.5.1. Réconciliation du taux effectif d'impôt

La norme IAS 12 exige de toutes les entreprises qu'elles expliquent comment le taux d'impôt applicable à la société selon la législation fiscale se compare au taux d'impôt effectif pour la période⁷², sous forme d'une réconciliation chiffrée. Le taux d'impôt effectif s'obtient par la division de la charge d'impôt exigible et d'impôt différé par le bénéfice avant impôt de l'entreprise. En vertu des PCGR du Canada, cette divulgation par voie de

⁷⁰ *Id.*, par. 74.

⁷¹ INSTITUT CANADIEN DES COMPTABLES AGRÉÉS, *op. cit.*, note 3, par. 88 et 89.

⁷² INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD, *op. cit.*, note 11, par. 81 (c).

note aux états financiers n'est requise que pour les sociétés publiques et les autres entreprises ayant une obligation d'information du public⁷³.

La norme IAS 12 offre deux méthodes de calcul du taux d'impôt applicable à utiliser afin de divulguer cette information :

- Le taux d'impôt applicable est celui de l'entité ultime qui présente ses états financiers. Dans ce cas, la différence entre le taux applicable à cette entité et le taux applicable aux entités consolidées est un élément de réconciliation.
- Le taux d'impôt applicable est la moyenne pondérée des taux applicables aux entités du groupe consolidé.

La première méthode est normalement utilisée en vertu des PCGR du Canada. De plus, en vertu des IFRS, l'entreprise doit fournir une explication des modifications apportées aux taux d'impôt applicables s'ils diffèrent des taux appliqués aux périodes précédentes⁷⁴.

4.5.2. Information à fournir : différences importantes

En dehors des différences évoquées plus haut, certaines différences importantes quant aux informations à fournir par les entreprises peuvent avoir un effet significatif sur la préparation de leurs états financiers. Selon les IFRS, les renseignements suivants doivent être fournis par voie de note aux états financiers :

- tout rajustement comptabilisé au cours de la période au titre de l'impôt exigible des périodes antérieures (par exemple, les écarts entre la charge d'impôt et le montant figurant dans la déclaration de revenus)⁷⁵;
- le montant de l'avantage résultant d'une perte fiscale, d'un crédit d'impôt ou d'une différence temporelle au titre d'une période antérieure, non comptabilisé précédemment, qui est utilisé pour réduire la charge d'impôt exigible ou d'impôt différé⁷⁶;

⁷³ INSTITUT CANADIEN DES COMPTABLES AGRÉÉS, *op. cit.*, note 3, par. 92 (c).

⁷⁴ INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD, *op. cit.*, note 11, par. 81 (d).

⁷⁵ *Id.*, par. 80 (b).

⁷⁶ *Id.*, par. 80 (e) et (f).

- dans le cadre d'activités abandonnées, la charge d'impôt relative au gain ou à la perte lié à l'abandon et le résultat courant des activités abandonnées pour la période ainsi que les montants correspondants pour toutes les périodes antérieures présentées⁷⁷;
- lorsque l'utilisation de l'actif d'impôts différés dépend de facteurs autres que le renversement des différences temporelles imposables existantes et que l'entité a subi une perte au cours de la période ou de la période précédente dans la juridiction fiscale dont l'actif d'impôts différés relève, la nature des éléments probants justifiant sa comptabilisation⁷⁸.

Il est aussi important de noter que l'information à fournir concernant les différences temporelles sera plus importante selon les IFRS que selon les PCGR du Canada. Pour chaque catégorie de différence temporelle, de pertes fiscales et de crédits d'impôt non utilisés, l'entité doit divulguer le montant de l'actif et du passif d'impôts différés comptabilisés au bilan pour chaque période présentée et le montant du produit ou de la charge d'impôt différé comptabilisé dans le compte de résultat, s'il n'est pas mis en évidence par les changements des montants comptabilisés au bilan. Cette exigence de divulgation peut compliquer la préparation des tableaux montrés dans les notes aux états financiers.

CONCLUSION

Le basculement des PGCR du Canada vers les IFRS entraîne son lot de travail pour les professionnels dans le domaine de la fiscalité. Comme on a pu le constater, la façon de comptabiliser les impôts sur le résultat ne change pas de façon radicale. Cependant, dans la majorité des entreprises, il y a un effet financier à enregistrer au moment du basculement. La présentation des notes aux états financiers sera différente et le contenu de ces notes sera plus volumineux. De plus, les processus définis et les feuilles de travail utilisées devront être revus pour s'adapter aux nouvelles exigences des IFRS. Puisqu'il faudra un certain temps pour déterminer ces changements et faire des calculs en conséquence, il n'est pas trop tôt pour y voir, car le 1^{er} janvier 2011 est maintenant arrivé.

⁷⁷ *Id.*, par. 81 (h).

⁷⁸ *Id.*, par. 82.

L'ASSOCIATION DE PLANIFICATION FISCALE ET FINANCIÈRE

NATURE ET MISSION DE L'ORGANISME

Fondée en 1976, l'Association de planification fiscale et financière (APFF) est un organisme à but non lucratif, indépendant et non gouvernemental, dédié à l'avancement des connaissances et à l'amélioration des compétences de ses membres en matière de fiscalité, de planification financière et de gestion patrimoniale. Elle se reconnaît également la responsabilité de soumettre à l'attention des gouvernements fédéral et provincial tout avis susceptible de bonifier la législation fiscale et toute autre législation liée à sa mission, dans l'intérêt de ses membres et de la communauté, au-delà de toute partisanerie.

L'APFF privilégie une approche pluridisciplinaire des problématiques typiques auxquelles font face ses membres. Elle constitue un important réseau d'échange, de consultation, d'information et de formation continue au service des professionnels œuvrant dans l'un ou l'autre de ses domaines d'intervention.

EFFECTIFS

L'APFF regroupe des professionnels issus de différentes disciplines, principalement des comptables, avocats, conseillers en sécurité financière, notaires et planificateurs financiers. De plus, elle répond aux besoins des économistes, administrateurs agréés, conseillers en valeurs mobilières, banquiers et actuaires, de même qu'à ceux de toute personne intéressée directement ou indirectement au domaine de la planification fiscale et financière.

L'APFF compte près de 2 000 membres.

ACTIVITÉS DE FORMATION

L'APFF organise, dans quatre régions administratives du Québec, des séminaires, colloques, symposiums et autres conférences, animés par des conférenciers chevronnés, sur toutes les dimensions de la planification fiscale et financière.

L'APFF donne également, à raison de 2 sessions de 10 semaines par année, des cours en fiscalité (*Impôt des sociétés*, séries 1 et 2; *Planification fiscale et financière des particuliers*, séries 3 et 4; *TPS et TVQ*, série 5; *Fiscalité internationale*, série 6, incluant volumes et service de mise à jour dans chacun des cas). Ces cours sont également offerts en ligne.

En octobre, l'APFF tient son congrès annuel de trois jours, en alternance entre Montréal, Québec et Gatineau.

PUBLICATIONS

L'APFF publie annuellement de nombreux ouvrages couvrant tous les aspects de la planification fiscale, successorale et financière.

Les membres de l'APFF reçoivent la *Revue de planification fiscale et financière* (quatre fois l'an), le magazine *Stratège* (cinq fois l'an), le *Livre du Congrès* en deux tomes (une fois l'an). Le résumé des budgets des gouvernements du Québec et du Canada est présenté sur le site Internet de l'APFF le lendemain des budgets.

Un bulletin d'information consacré à l'actualité fiscale, le *Flash fiscal*, vendu sur abonnement, est publié environ 20 fois par année, habituellement toutes les deux semaines. Des numéros spéciaux paraissent également le lendemain des budgets fédéral et provincial.

Toutes les publications de l'APFF, depuis sa fondation, sont également répertoriées dans un recueil intitulé *Liste des publications*.

Depuis octobre 1998, un service d'information fiscale électronique, la *Collection APFF*, est offert sur CD-ROM ou par Internet. Cette collection présente la documentation émise par l'APFF (depuis 1991, les textes des congrès, des colloques, de la *Revue de planification fiscale et financière* et, depuis 2002, les textes du magazine *Stratège* et des cours en fiscalité des séries 3 et 4). La *Collection APFF* comporte un volet « Planification financière, retraite et succession » et un volet « Impôt et taxes ». Quatre mises à jour sont prévues chaque année. La *Collection APFF* est commercialisée par la société Publications CCH ltée et est vendue par abonnement, en communiquant avec un représentant au numéro sans frais 1 800 363-8304.

ADHÉSION

Toute personne qui désire devenir membre de l'APFF doit remplir le formulaire d'adhésion placé à la dernière page de la présente publication.

MEMBRES CORPORATIFS DE L'APFF

L'APFF accueille, à titre de membres corporatifs, plus de 90 entreprises provenant de différents secteurs d'activités et ordres professionnels.

Toutes les entreprises désirant participer à l'essor de la planification fiscale et financière peuvent le faire en adhérant à l'Association par une contribution annuelle sous forme de cotisation de membre corporatif.

SIÈGE SOCIAL DE L'APFF

Le siège social de l'APFF est sis au 1100, boul. René-Lévesque Ouest, bureau 660,
Montréal (Québec) H3B 4N4

Téléphone : (514) 866-2733 – (sans frais) 1 877 866-2733

Télécopieur : (514) 866-0113 – (sans frais) 1 877 866-0113

Courriel : apff@apff.org – Site Internet : www.apff.org

L'APFF SE VEUT UN PHARE DE PROGRÈS DANS LE DOMAINE DE LA PLANIFICATION FISCALE ET FINANCIÈRE POUR L'ENSEMBLE DE LA COMMUNAUTÉ

CONSEIL D'ADMINISTRATION 2010-2011

Présidente du conseil

Anne-Marie Girard Plouffe, Adm.A, Pl. Fin., AVA, GPC, FICVM
Option Fortune, cabinet de services financiers

Vice-président

Maurice Fréchette, CGA
Power Corporation du Canada

Secrétaire

Hélène Marquis, avocate, D. Fisc., Pl. Fin., TEP
Financière Sun Life

Trésorier

Stéphane Leblanc, CA
Ernst & Young s.r.l./s.e.n.c.r.l.

Présidente sortante

Renée Gallant, CA, M. Fisc.
Gallant & Associés CA s.e.n.c.r.l.

Membres

Benoît Desjardins, CA, M. Fisc.
Samson Bélair/Deloitte & Touche s.e.n.c.r.l.

Carl Deslongchamps, D. Fisc.
KPMG s.r.l./s.e.n.c.r.l.

Éric Labelle, avocat
Raymond Chabot Grant Thornton s.e.n.c.r.l.

André L'Espérance, LL. L.
Richardson GMP

Martin Lord, avocat, M. Fisc., TEP
Robinson Sheppard Shapiro s.e.n.c.r.l. Avocats

Alain Ménard, avocat, BA, MBA
Cain Lamarre Casgrain Wells s.e.n.c.

René Roy, avocat, CA
Fasken Martineau DuMoulin s.e.n.c.r.l., s.r.l.

Diane Tsonos, avocate
RSM Richter Chamberland s.e.n.c.r.l.

Président-directeur général

Maurice Mongrain, avocat
APFF

MEMBRES CORPORATIFS APFF 2011

AGENCE DU REVENU DU CANADA

M. François Ranger, CGA

Directeur - Division de la planification fiscale abusive

ALMA CONSULTING GROUP CANADA INC.

M. Terry Tropic, B. Ing., MBA

Président

ASSOCIATION CANADIENNE DES COMPAGNIES D'ASSURANCES DE PERSONNES INC.

M. Yves Millette

Vice-président principal aux affaires québécoises

AXA ASSURANCES INC.

M. Jean Turcotte

Directeur, Planification financière et successorale

BANQUE LAURENTIENNE DU CANADA

M. Stéphane Lanthier, CGA, LL.M. fisc.

Vice-président, Fiscalité

BANQUE NATIONALE GESTION PRIVÉE 1859

M^{me} Natalie Hotte, D. Fisc., Pl. Fin.

Expert-conseil

BARREAU DU QUÉBEC

M^e Claude Provencher, avocat, LL.B., MBA

Directeur général

BDO CANADA LLP/S.R.L./S.E.N.C.R.L.

M. Sylvain Guindon, CA, Pl. Fin.

Associé

BELL CANADA

M. Pierre Potvin, LL. B., CGA, M. Fisc.

Directeur, Fiscalité corporative

BMO SOCIÉTÉ D'ASSURANCE-VIE

M. Daniel Walsh, ASA

Vice-président régional, Est du Canada

BOILY HANDFIELD, CA

M. Fernand Boily, CA

Associé

BRASSARD GOULET YARGEAU, SERVICES FINANCIERS
INTÉGRÉS

M. Éric Brassard, CA, Pl. Fin.

Président

CANADIEN NATIONAL

M^e Sean Finn, avocat

Vice-président exécutif services corporatifs, chef de la direction
des affaires juridiques et secrétaire général

CARSWELL, UNE SOCIÉTÉ THOMSON REUTERS

M^e Mélanie Dansereau-Cahill, avocate

Directrice des publications-Fiscalité et Comptabilité

CHAMBRE DE LA SÉCURITÉ FINANCIÈRE

M. Luc Labelle, M. Sc.

Président et chef de la direction

CHAMBRE DES NOTAIRES DU QUÉBEC

M^e Jean Lambert, notaire

Président

CIRQUE DU SOLEIL

M. Raymond Cadieux, CGA

Conseiller principal en fiscalité corporative

COMPAGNIE D'ASSURANCE CANADA-VIE

M. Phil Marsillo, AVA, Pl. Fin.

Vice-président principal, Distribution individuelle

CONSEILS PPI

M. Claude Ménard, BAA, AVA, Pl. Fin., Adm.A.

Vice-président principal, marketing

DE GRANDPRÉ CHAIT S.E.N.C.R.L.

M^e Daniel Bourgeois, BAA, M. Fisc., avocat

Associé

DEMERS BEAULNE, S.E.N.C.R.L.

M. Gil Demers, CA, M. Fisc.

Associé, Service de la fiscalité

DESJARDINS SÉCURITÉ FINANCIÈRE – Montréal

M. Jean-Guy Grenier, BAA, CMC, Pl. Fin.

Conseiller principal en développement des affaires

DUFOUR CHARBONNEAU BRUNET & ASSOCIÉS INC.,
COMPTABLES AGRÉÉS

M^{me} Huguette Raymond, CGA, D. Fisc.

Associée

ENGEL, CHEVALIER – PROTECTION DU PATRIMOINE

M. Gilles Chevalier, Pl. Fin.

ERNST & YOUNG S.R.L./S.E.N.C.R.L.

M^{me} Danielle Laramée, CA

Associée

Directeur de la fiscalité pour l'Est du Canada

FÉDÉRATION DES CAISSES DESJARDINS DU QUÉBEC

M. Roger Champagne, CGA, Pl. Fin.

Vice-président Fiscalité, MCD

FINANCIÈRE MANUVIE

M^{me} Diane Hamel, CGA

Vice-présidente adjointe, planification fiscale et successorale

FINANCIÈRE SUN LIFE DU CANADA,

COMPAGNIE D'ASSURANCE-VIE

M^e Hélène Marquis, avocate, D. Fisc., Pl. Fin., TEP

Conseillère principale en planification

Solutions en assurance personnes aisées

FISC CAP SERVICES CONSEILS INC.

M. André Cyr, B. Comm.

Président

FLG INC.

M. Marc Girard, CGA

Associé en fiscalité

FONDATION DU GRAND MONTRÉAL

M^{me} Marina Boulos-Winton

Présidente-directrice générale

FORCE FINANCIÈRE EXCEL

M. James McMahon, Pl. Fin.

Président-directeur général

FRASER MILNER CASGRAIN S.E.N.C.R.L.

M^e Jean Groleau, avocat

Associé

GALLANT & ASSOCIÉS, CA S.E.N.C.R.L.

M^{me} Renée Gallant, CA, M. Fisc.

Associée

GAZ MÉTRO

M^{me} Marie-Claude Gratton, CA

Conseillère senior, Gestion fiscale

GESTION PLACEMENTS DESJARDINS

M. Jean Brunelle, Adm.A.

Vice-président, Gestion privée

GESTION PRIVÉE DE PATRIMOINE CIBC

M. Alain Folco, MBA, FCSI, Adm.A., Pl. Fin.

Vice-président associé

GROUPE ALTUS

M. Robert Dorion, ing., MBA, É.A., AACI

Vice-président exécutif, Évaluation foncière des recherches

GROUPE CLOUTIER INC.

M. Gilles Cloutier

Président

GROUPE DYNAVISON INC.

M. Romain Gagnon, ing.

Président et conseiller principal en recherche et technologie

GROUPE FINANCIER MULTI COURTAGE INC.

M. Guy Duhaime, AVC, Pl. Fin.

Président et chef de la direction

GROUPE FINANCIER STRATÈGE

M. Gabriel Couture

Conseiller en sécurité financière

GROUPE GESTION PRIVÉE SCOTIA

M. Jean-Paul Choucha

Chef et directeur général

GROUPE RS & DE INC.
M. Marc Berthelet, Ph. D.
Vice-président, Expertises scientifiques

HARDY NORMAND & ASSOCIÉS S.E.N.C., CA
M. Marcel Lemay, FCA
Associé
Directeur du service de la fiscalité

HEC MONTRÉAL
Bureau de développement
M^{me} Jocelyne Gonthier
Directrice des dons majeurs et planifiés

INDUSTRIELLE ALLIANCE, ASSURANCE ET
SERVICES FINANCIERS
M^{me} Lyne Pelchat, CA
Directrice, fiscalité

INSTITUT QUÉBÉCOIS DE PLANIFICATION FINANCIÈRE
M. Martin Dupras, A.S.A., Pl. Fin., D. Fisc.
Président

INTACT CORPORATION FINANCIÈRE
M. Yves Poulin, CMA
Vice-président, Fiscalité

INVESTISSEMENT QUÉBEC
M. Denis Valois, économiste
Directeur des mesures fiscales

INVESTISSEMENTS MANUVIE
M^e Robert Laniel, notaire, Pl. Fin., DESS comm., DESS fisc.
Conseiller principal

JARRY BAZINET AVOCATS & CONSEILLERS D'AFFAIRES INC.
M^e Patrick Bazinet, avocat, LL.M. fisc.
Associé

KPMG S.R.L./S.E.N.C.R.L.
M. Denis Lacroix, notaire, M. Fisc.
Associé

LA CAPITALE ASSURANCES MFQ INC.
M^{me} Guylaine Ouellet, CA
Gestion financière

LA COOP FÉDÉRÉE

M. Yves Jasmin, CA, LL.M. fisc.

Directeur de la fiscalité

LAVERY

M^e Luc Pariseau, avocat, M. Fisc.

Associé

LE GROUPE CSL INC.

CANADA STEAMSHIP LINES INC.

M^{me} Sophie Brûlotte, CA

Directeur, Fiscalité et planification financière

MCLEAN BUDDEN LTÉE

M. Alexandre Legault, MBA, CFA

Vice-président et gestionnaire de portefeuilles

MORNEAU SOBECO

M. François Turgeon, LL. L., D.D.N., Pl. Fin.

Directeur

OPTION FORTUNE INC., Cabinet de services financiers

M^{me} Anne-Marie Girard-Plouffe, Adm.A., Pl. Fin., AVA, GPC, FICVM

Conseillère en sécurité financière

ORDRE DES COMPTABLES EN MANAGEMENT

ACCREDITÉS DU QUÉBEC

M. François Renaud, CMA

Président-directeur général

ORDRE DES COMPTABLES GÉNÉRAUX

ACCREDITÉS DU QUÉBEC

M^{me} Paulette Legault, CGA

Présidente-directrice générale

OSLER, HOSKIN & HARCOURT S.E.N.C.R.L./S.R.L.

M^e François Auger, avocat, CA

Associé

POWER CORPORATION DU CANADA

M. Maurice Fréchette, CGA

Directeur de la fiscalité

PREMTEC – GÉNIE-CONSEIL EN CRÉDITS
D'IMPÔT DE RS & DE
M. Jean-François Clément, ing.
Président

PUBLICATIONS CCH LTÉE
M. Michel Masse
Vice-président

RAYMOND CHABOT GRANT THORNTON S.E.N.C.R.L.
M. Jean Gauthier, CA, M. Fisc.
Associé

RÉSO GESTION CORPORATIVE INC.
M^e Charles Denis, avocat
Administrateur

RIO TINTO CANADA
M. Christian Robin
Directeur, Crédits d'impôt

RSM RICHTER CHAMBERLAND, S.E.N.C.R.L.
M^e Diane Tsonos, BA, LL. B.
Associée

SAMSON BÉLAIR/DELOITTE & TOUCHE S.E.N.C.R.L.
M. Dominic Vendetti, CA
Associé
Leader de la fiscalité, Québec Centre
Services aux sociétés privées

SERVICES DE GESTION DU PATRIMOINE RBC
M^{me} Paule Gauthier, CA, LL.M. Fisc., TEP
Vice-présidente,
Service en planifications, clientèle fortunée

T.E. MIRADOR
M. Gilles Couturier, B.A.A., Adm.A., Pl. Fin.
Vice-président régional

TRANSAMÉRICAVIE CANADA
M^e Serge Lessard, avocat, Pl. Fin., FLMI
Spécialiste, planification fiscale et successorale

TRUST BANQUE NATIONALE

M^e Sophie Ducharme, notaire

Vice-présidente, Fiducie et succession

UNIVERSITÉ DE MONTRÉAL

DIVISION DES DONS MAJEURS ET PLANIFIÉS

M^{me} Chantal Thomas, MBA

Directrice

VILLENEUVE VENNE s.e.n.c.r.l.

M^{me} Nancy Nerone, LL.M. fisc.

Directrice du service de la fiscalité

