



DÉVELOPPEMENTS RÉCENTS

Pleins feux sur les IFRS

T4 2020

kpmg.ca/fr



Table des matières

03

Mise à jour trimestrielle

04

Projets majeurs et nouvelles normes

- 04 Contrats d'assurance (IFRS 17)
- 05 Mise à jour sur les projets relatifs aux instruments financiers
- 09 Mise à jour sur le projet relatif aux activités à tarifs réglementés
- 11 Dispositions générales en matière de présentation et d'informations à fournir

12

Autres développements

- 12 Classement d'une dette assortie de clauses restrictives en tant qu'élément courant ou non courant
- 12 Regroupements d'entreprises sous contrôle commun
- 13 Obligation locative découlant d'une cession-bail
- 13 Décisions concernant le programme de travail de l'IFRIC

14

Exigences entrées en vigueur en 2020

- 14 Refonte des taux d'intérêt de référence (modifications de l'IFRS 9, de l'IAS 39 et de l'IFRS 7)
- 14 Cadre conceptuel de l'information financière révisé
- 14 Définition d'une entreprise (modifications de l'IFRS 3)
- 15 Définition du terme « significatif » (modifications de l'IAS 1 et de l'IAS 8)

16

Annexe 1 - Exigences en vigueur en 2021 et par la suite

17

Annexe 2 - Plan de travail de l'IASB

Mise à jour trimestrielle

Chaque trimestre, nous rédigeons un sommaire des normes nouvellement entrées en vigueur et des normes à venir, ainsi que d'autres développements importants en matière de comptabilité et de présentation de l'information financière. Ce numéro couvre les développements du trimestre terminé le 31 décembre 2020.

En novembre 2020, l'IASB a publié un document de travail sur les regroupements d'entreprises sous contrôle commun et l'exposé-sondage *Obligation locative découlant d'une cession-bail*. Les sociétés sont encouragées à envoyer leurs commentaires sur les propositions.

En outre, en décembre 2020, l'IFRS Interpretations Committee (« IFRIC ») a publié une décision provisoire qui précise les modifications apportées par l'IASB à l'IAS 1, *Présentation des états financiers*¹, concernant le classement d'une dette assortie de conditions futures à titre d'élément courant ou non courant (les modifications ont été publiées en janvier 2020 et entrent en vigueur en 2023). Les modifications entraîneront d'importants changements par rapport à la pratique actuelle, raison pour laquelle nous pressons les sociétés à donner leur avis à l'IFRIC.

Il est probable que la plupart des sociétés continuent d'être touchées par la pandémie de COVID-19. Notre *Centre de ressources sur les répercussions de la COVID-19 sur l'information financière* présente des mises à jour régulières sur les incidences potentielles de la pandémie sur la comptabilité et les informations à fournir de votre entreprise, en mettant l'accent sur les incidences sur l'information financière pour les exercices clos en 2020. Notre plus récent *balado IFRS Today* porte sur des aspects clairs et concis à prendre en considération relativement aux incidences de la COVID-19 sur les états financiers de fin d'exercice. De plus, notre *supplément sur la COVID-19*, qui s'ajoute aux *exemples d'informations à fournir* et aux *exemples d'informations à fournir pour les banques*, donne des exemples d'informations à fournir au sujet des questions comptables découlant de la pandémie de COVID-19.

Certaines nouvelles exigences sont entrées en vigueur en 2020. De plus amples renseignements sur ces exigences sont présentés dans la section « Exigences entrées en vigueur en 2020 ».

¹ *Classement des passifs en tant que passifs courants ou non courants (Modifications à l'IAS 1, Présentation des états financiers)*

Projets majeurs et nouvelles normes

Contrats d'assurance (IFRS 17)

En mai 2017, l'IASB a publié la nouvelle norme sur les contrats d'assurance, l'IFRS 17, *Contrats d'assurance*, qui entraîne des changements fondamentaux dans la comptabilisation des contrats d'assurance.

L'IFRS 17 instaure :

- un modèle d'évaluation unique fondé sur une valeur d'acquiescement actuelle qui intègre les informations disponibles d'une manière qui concorde avec les informations observables du marché;
- un principe unique de comptabilisation des produits afin de refléter les services fournis.

Parmi les avantages de la nouvelle norme, mentionnons une plus grande transparence au chapitre de la rentabilité des nouvelles activités et des activités existantes, laquelle donnera un meilleur aperçu de la santé financière d'un assureur. Les autres effets peuvent comprendre une volatilité accrue des résultats financiers et des capitaux propres, du fait de l'utilisation d'hypothèses et de taux d'actualisation courants à l'égard des flux de trésorerie futurs.

Les autres changements comprennent :

- la présentation distincte des résultats des souscriptions et des résultats financiers, en fournissant des informations sur les sources de profits et la qualité des bénéfices;
- le fait que les volumes de primes ne guideront plus le chiffre d'affaires, puisque les composants investissements et la trésorerie reçue ne sont plus considérés comme étant des produits;
- la comptabilisation des options et des garanties sera plus uniforme et transparente.

La mise en œuvre de l'IFRS 17 exige la coordination entre plusieurs fonctions, y compris les fonctions finance, actuariat et TI, ainsi que la mise en place de systèmes, de processus et de contrôles nouveaux ou mis à niveau. Lisez notre [article Web](#) sur les directives publiées par le Global Public Policy Committee

(« GPPC ») qui visent à aider les comités d'audit des assureurs à s'acquiescer de leurs responsabilités liées à la mise en œuvre de l'IFRS 17.

Afin de soutenir la mise en œuvre et de réduire le risque de foisonnement des pratiques, l'IASB et le Conseil des normes comptables (« CNC ») du Canada ont constitué un groupe de soutien à la mise en œuvre (appelé Transition Resource Group, ou TRG), le groupe canadien équivalent ayant pour mandat de se pencher sur les questions propres au Canada. Notre publication intitulée *Insurance – Transition to IFRS 17*, qui est disponible en ligne, fait le suivi des activités du TRG de l'IASB et présente un résumé des sujets abordés ainsi que des observations formulées à leur égard.

Pour répondre aux préoccupations et aux défis de mise en œuvre, l'IASB, après plusieurs mois de délibérations, a publié des modifications à l'IFRS 17, en juin 2020.

Les principales modifications touchent les aspects suivants :

- date d'entrée en vigueur : le 1^{er} janvier 2023 est la date d'application de l'IFRS 17 et de l'exemption d'application de l'IFRS 9, *Instruments financiers*, accordée aux assureurs admissibles;
- champ d'application de certaines cartes de crédit qui fournissent une couverture d'assurance et des prêts qui répondent à la définition de contrat d'assurance;
- évaluation de la marge sur services contractuels :
 - choix de la méthode comptable dans les états financiers intermédiaires;
 - inclusion des services d'assurance et des services d'investissement dans les services relatifs aux contrats d'assurance;
 - comptabilisation des actifs et des passifs avant celle des contrats du groupe auquel ils se rapportent;
- transition à l'IFRS 17 :
 - contrats acquis durant leur période de règlement;

- actifs au titre des flux de trésorerie liés aux frais d'acquisition;
- allègements transitoires et modifications mineures;
- comptabilisation des contrats participatifs directs :
 - choix relatif à l'atténuation des risques étendu aux actifs non dérivés à la juste valeur par le biais du résultat net et aux contrats de réassurance détenus et accordés pour offrir un allègement prospectif à compter de la date de transition;
 - application combinée du choix relatif aux autres éléments du résultat global (« AÉRG ») et du choix relatif à l'atténuation des risques;
- comptabilisation des contrats de réassurance détenus :
 - prise en compte de la récupération des pertes lors de la comptabilisation initiale;
- dispositions en matière de présentation et d'informations à fournir :
 - présentation dans l'état de la situation financière;
 - traitement des paiements et remboursements d'impôt imputés au titulaire du contrat.

Pour obtenir davantage d'informations au sujet des modifications, consultez notre [article Web](#) et écoutez notre [balado](#).

Notre guide intitulé *Insurers – Illustrative disclosures*, que nous avons mis à jour, illustre de manière approfondie les états financiers pour un exercice ouvert le 1^{er} janvier 2023, lorsque l'IFRS 17 et l'IFRS 9 seront appliquées pour la première fois (compte tenu de l'incidence des modifications).

Pour en savoir davantage, consultez la page Web [IFRS – Insurance](#) et la publication mise à jour *Insurance Contracts – First Impressions* de KPMG.

Mise à jour sur les projets relatifs aux instruments financiers

Instruments financiers présentant des caractéristiques de capitaux propres

L'IAS 32, *Instruments financiers : Présentation*, indique comment un émetteur fait la distinction entre un passif financier et un instrument de capitaux propres, et convient bien pour bon nombre d'instruments financiers plus simples. Toutefois, le classement

d'instruments financiers plus complexes en vertu de l'IAS 32 (par exemple, ceux présentant des caractéristiques de capitaux propres) peut présenter un plus grand défi, qui entraîne une diversité dans la pratique. La réponse de l'IASB a été de publier, en juin 2018, le document de travail intitulé *Financial Instruments with Characteristics of Equity*, qui visait à améliorer l'IAS 32.

Pour en apprendre davantage sur les propositions contenues dans le document de travail de l'IASB, consultez [l'article Web](#) de KPMG.

En septembre 2019, à la lumière des commentaires reçus sur le document de travail, les permanents ont fait part à l'IASB de cinq options ayant trait à l'orientation du projet relatif aux instruments financiers présentant des caractéristiques de capitaux propres. Parmi ces options, l'IASB a décidé provisoirement d'apporter des modifications de clarification à l'IAS 32, qui seraient centrées sur des questions qui se posent en pratique et viseraient à clarifier des principes particuliers sous-jacents à cette norme.

En octobre 2019, l'IASB a discuté du plan du projet et a exposé une liste préliminaire des questions liées à la pratique qui pourraient être traitées dans le cadre du projet :

- a) le classement des instruments financiers qui seront ou qui pourraient être réglés en instruments de capitaux propres de l'émetteur lui-même, par exemple l'application de la condition « échange d'un montant déterminé contre un nombre déterminé » à certains dérivés des instruments de capitaux propres de l'entité émettrice et le classement des instruments financiers obligatoirement convertibles;
- b) la comptabilisation des obligations de rembourser les instruments de capitaux propres de l'entité, par exemple la comptabilisation des options de vente émises sur des participations ne donnant pas le contrôle;
- c) la comptabilisation des instruments financiers qui comprennent des clauses conditionnelles de règlement, par exemple des instruments financiers comportant une clause de non-viabilité;
- d) l'incidence des lois et des règlements sur le classement des instruments financiers;
- e) le reclassement entre les passifs financiers et les instruments de capitaux propres, par exemple

lorsque les circonstances changent ou que les modalités d'un contrat sont modifiées;

- f) le classement d'instruments financiers particuliers qui comportent des obligations par suite d'une liquidation de l'entité, par exemple des instruments financiers perpétuels.

En décembre 2019, l'IASB a entamé ses discussions concernant le classement des instruments financiers qui seront ou qui pourraient être réglés en instruments de capitaux propres de l'émetteur lui-même. En avril 2020, l'IASB a pris les décisions provisoires qui suivent :

- *En ce qui concerne le principe de base relatif au classement des dérivés liés aux capitaux propres* : pour qu'un dérivé lié aux capitaux propres réponde au critère du « montant déterminé contre un nombre déterminé » énoncé dans l'IAS 32, le nombre d'unités de monnaie fonctionnelle devant être échangées avec chaque instrument de capitaux propres sous-jacent doit être fixe ou varier seulement en raison :
 - d'ajustements admissibles liés à la préservation; ou
 - d'ajustements admissibles liés au passage du temps.
- *En ce qui concerne l'échange d'actions* : une entité serait tenue de classer comme capitaux propres tout contrat pouvant être réglé en échangeant un nombre fixe d'un type d'instruments de capitaux propres non dérivés de l'entité elle-même contre un nombre fixe d'un autre type d'instruments de capitaux propres non dérivés de l'entité elle-même.
- *En ce qui concerne les ajustements liés à la préservation* : une entité serait tenue de classer les dérivés émis sur ses capitaux propres en tant qu'instruments de capitaux propres si les ajustements liés à la préservation obligent l'entité à préserver les participations économiques relatives des futurs actionnaires à une mesure égale ou inférieure à celles des actionnaires existants.
- *En ce qui concerne les ajustements liés au passage du temps* : une entité serait tenue de classer les dérivés émis sur ses capitaux propres en tant qu'instruments de capitaux propres si les ajustements liés au passage du temps :

- sont prédéterminés et varient uniquement avec le passage du temps; et
- fixent le nombre d'unités de monnaie fonctionnelle pour chaque instrument de capitaux propres sous-jacent en termes de valeur actualisée.

Lors de sa réunion de décembre 2020, l'IASB a décidé de faire passer le projet relatif aux instruments financiers présentant des caractéristiques de capitaux propres du programme de recherche au programme de normalisation.

Gestion dynamique des risques

Bien que l'IAS 39, *Instruments financiers : Comptabilisation et évaluation*, et l'IFRS 9 fournissent des modèles de comptabilité de macro-couverture, ceux-ci prévoient des restrictions qui limitent la capacité de la société à refléter certaines activités courantes de gestion dynamique des risques dans leur comptabilité (c'est-à-dire lorsque la position de risque couverte change souvent et qu'elle est couverte dans un portefeuille ouvert d'actifs et de passifs changeants). En outre, certains de ces modèles traitent expressément de la gestion du risque de taux d'intérêt plutôt que d'autres types de risque. Certains soutiennent que, sans un modèle comptable reflétant le recours plus vaste aux activités de gestion dynamique des risques, il peut s'avérer difficile de donner une image fidèle de ces activités dans les états financiers.

En réponse à ces questions, l'IASB a publié, en avril 2014, son document de travail *Accounting for Dynamic Risk Management : a Portfolio Revaluation Approach to Macro Hedging*, soit le premier document produit dans le cadre de la procédure officielle du projet.

À la lumière des commentaires reçus de la part des répondants sur son document de travail, l'IASB a décidé de prendre d'abord en considération le risque de taux d'intérêt, et de se pencher sur les autres risques à une étape ultérieure du projet. L'IASB a aussi décidé que le projet resterait un projet de recherche, et qu'un deuxième document de travail serait publié avant qu'un exposé-sondage soit publié.

En novembre 2017, l'IASB a provisoirement décidé que le modèle de comptabilisation de la gestion dynamique des risques (le « modèle ») devrait être conçu en fonction de la mécanique de la couverture des flux de trésorerie.

Voici certains des aspects clés dont l'IASB a discuté au cours de réunions antérieures :

- le rôle du profil d'actif dans le modèle, en particulier l'application des critères d'admissibilité au profil d'actif, la désignation des éléments au sein du profil d'actif et les exigences en matière de documentation;
- le rôle du profil cible dans le modèle, en particulier ce qu'est un profil cible, comment il est déterminé, la concordance entre le profil d'actif et le profil cible, et l'horizon temporel du profil cible;
- l'application des critères d'admissibilité au profil cible, la désignation des éléments composant le profil cible, les dépôts à vue de base et les exigences en matière de documentation;
- les instruments financiers dérivés, notamment la désignation ou la suppression de la désignation des dérivés;
- les informations qui devraient être fournies dans les situations où l'alignement est imparfait (c'est-à-dire lorsque le profil d'actif, conjugué aux dérivés désignés, diffère du profil cible);
- les non-alignements qui pourraient conduire à un résultat comptable incohérent avec l'objectif du modèle, une relation économique entre le profil cible et la combinaison du profil d'actif et des dérivés désignés;
- la manière dont les dérivés désignés dans le modèle devraient être présentés dans les états financiers;
- les soldes négatifs composant le profil cible;
- la documentation de la stratégie de gestion des risques et des changements qui lui sont apportés.

La consultation des parties prenantes à l'égard des éléments essentiels du modèle a commencé en octobre 2020. Lors de sa réunion d'octobre 2020, l'IASB a reçu une mise à jour concernant la consultation de ses parties prenantes sur les éléments essentiels du modèle. L'IASB examinera les commentaires issus de la consultation pendant la première moitié de 2021.

Refonte des taux interbancaires et répercussions comptables

Dans nombre de marchés à l'échelle mondiale, les taux de référence correspondent aux taux interbancaires.

Toutefois, diverses questions relatives à ces taux ont été soulevées, plus particulièrement au Royaume-Uni.

Les autorités de réglementation, les organismes internationaux et les organisations à l'échelle mondiale ont récemment amorcé diverses initiatives et consultations visant à remplacer ou à compléter ces taux par des taux de référence plus robustes, plus fiables et plus près d'un taux sans risque.

En mars 2018, le Groupe de travail sur le taux de référence complémentaire pour le marché canadien (« TARCOT ») a été formé en vue de définir et de s'attacher à élaborer un nouveau taux de référence à terme sans risque pour les opérations libellées en dollars canadiens. Un tel taux sans risque serait utilisé conjointement avec le taux offert en dollar canadien (Canadian Dollar Offered Rate, ou CDOR) existant. Le TARCOT a aussi cherché les améliorations pouvant être apportées au taux à un jour sans risque existant, soit le taux des opérations de pension à un jour (Canadian Overnight Repo Rate Average, ou CORRA). En février 2019, la Banque du Canada a publié un document de consultation sur les améliorations proposées au taux CORRA. En juillet 2019, la Banque du Canada a publié les résultats de la consultation lancée par le Groupe de travail sur le TARCOT et a annoncé son intention de devenir l'administrateur du taux CORRA. Le 15 juin 2020, la Banque du Canada a pris en charge la publication du taux CORRA établi en fonction de la nouvelle méthode de calcul, tandis que la Bourse de Montréal annonçait le lancement de contrats à terme de trois mois sur le taux CORRA. Pour de plus amples renseignements, consultez le [site Web](#) de la Banque du Canada.

En 2018, afin de tenir compte des incidences de la refonte sur l'information financière, l'IASB a ajouté à son programme de normalisation le projet sur la refonte des taux interbancaires et son incidence sur l'information financière, et a déterminé que le projet traiterait séparément les deux groupes de questions comptables suivants :

- questions préremplacement : les questions qui touchent l'information financière dans l'intervalle qui précède le remplacement du taux de référence actuel par un taux sans risque alternatif (phase 1);

- questions liées au remplacement : les questions qui pourraient toucher l'information financière au moment de ce remplacement (phase 2).

Après l'achèvement de la phase 1 (consultez la section « Exigences entrées en vigueur en 2020 »), et plusieurs mois de nouvelles délibérations, l'IASB a publié des modifications à l'IFRS 9, à l'IAS 39, à l'IFRS 16, *Contrats de location*, à l'IFRS 4, *Contrats d'assurance*, et à l'IFRS 7, *Instruments financiers : Informations à fournir*, en août 2020, au cours de la phase 2. Voici un résumé des principales modifications :

- Par mesure de simplification, une modification du taux d'intérêt de référence découlant de la refonte des taux interbancaires est comptabilisée en mettant à jour le taux d'intérêt effectif, sans ajuster la valeur comptable de l'instrument financier pertinent (conformément au paragraphe B5.4.5 de l'IFRS 9), plutôt qu'en recalculant la valeur comptable à l'aide du taux d'intérêt effectif initial (conformément au paragraphe B5.4.3 ou B5.4.6 de l'IFRS 9). Après avoir appliqué la mesure de simplification à l'égard des modifications concernant uniquement la refonte des taux interbancaires, les exigences actuelles de l'IFRS 9 sont appliquées pour évaluer toute autre modification apportée à l'instrument financier. Les assureurs qui appliquent l'IAS 39 et les preneurs peuvent se prévaloir d'une mesure de simplification similaire relative à l'utilisation d'un taux d'intérêt effectif au moment de la comptabilisation des modifications des obligations locatives.
- Les exceptions suivantes à la comptabilité de couverture sont appliquées lorsque les exceptions de la phase 1 cessent de s'appliquer.
 - La désignation formelle d'une relation de couverture est mise à jour en vue de tenir compte des changements requis par la réforme sans qu'il soit nécessaire de cesser la comptabilité de couverture pour cette relation.
 - Le montant accumulé dans la réserve de couverture de flux de trésorerie est considéré comme fondé sur le même taux de référence alternatif que les flux de trésorerie futurs qui sont couverts.
 - En ce qui concerne les relations de couverture auxquelles l'entité a mis fin, lorsque le taux d'intérêt de référence sur la base duquel étaient déterminés les flux de trésorerie futurs couverts fait l'objet d'un changement requis par la réforme des taux d'intérêt de référence, pour déterminer si les flux de trésorerie futurs couverts sont susceptibles de se produire, le montant accumulé dans la réserve de couverture de flux de trésorerie relativement à cette relation de couverture est considéré comme déterminé sur la base du même taux de référence alternatif que le seront les flux de trésorerie futurs couverts.
- Lorsqu'un groupe d'éléments a été désigné comme élément couvert et qu'un élément du groupe est modifié en vue de tenir compte des changements requis par la réforme, les éléments couverts sont répartis en sous-groupes en fonction du taux de référence couvert. Le taux de référence pour chaque sous-groupe est alors désigné comme risque couvert. Chaque sous-groupe est évalué séparément afin de déterminer s'il peut être considéré comme un élément couvert.
- S'il est raisonnable de s'attendre à ce qu'un taux de référence alternatif soit séparément identifiable dans un délai de 24 mois, le taux de remplacement est désigné comme composante de risque non contractuellement spécifiée même s'il n'est pas séparément identifiable à la date de sa désignation. Il doit être mis fin à toutes les relations de couverture pour lesquelles un tel taux de référence a été désigné si, par la suite, il est raisonnable de s'attendre à ce que le taux ne soit pas séparément identifiable dans un délai de 24 mois de la date à laquelle il a été désigné pour la première fois.
- Lors de l'appréciation rétrospective de l'efficacité d'une relation de couverture en vertu de l'IAS 39, le cumul des variations de juste valeur de l'élément couvert et de l'instrument de couverture peut être ramené à zéro au cas par cas.
- Des informations supplémentaires doivent être fournies concernant :
 - la nature et l'ampleur des risques découlant de la réforme des taux interbancaires auxquels la société est exposée, et la façon dont elle gère ces risques;

- le degré d’avancement de la société dans le passage des taux interbancaires aux taux de référence alternatifs et sa prise en charge de ce passage.

Les modifications susmentionnées de la phase 2 s’appliquent aux exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2021, l’application anticipée étant permise. Ces modifications doivent être appliquées de façon rétrospective. Les relations de couverture auxquelles il a été mis fin auparavant uniquement en raison de changements découlant de la refonte des taux interbancaires doivent être rétablies lorsque certaines conditions sont réunies.

Pour en savoir plus au sujet des modifications, consultez notre [article Web](#) et écoutez notre [balado](#). Pour obtenir des informations supplémentaires, consultez notre page Web *IBOR reform and IFRS*.

Mise à jour sur le projet relatif aux activités à tarifs réglementés

Certaines sociétés sont assujetties à un cadre réglementaire qui dicte le tarif qu’elles peuvent facturer aux clients et le moment où elles peuvent facturer. Bien que certains organismes nationaux de normalisation comptable prévoient des directives spécifiques sur la comptabilisation de l’incidence de la réglementation des tarifs, les IFRS ne contiennent pas de directives exhaustives équivalentes. L’IFRS 14, *Comptes de report réglementaires*, procure uniquement un allègement temporaire aux nouveaux adoptants des IFRS qui sont assujettis à la réglementation des tarifs.

Les sociétés utilisent différents modèles comptables pour rendre compte des incidences de la réglementation des tarifs. Certains de ces modèles donnent lieu à des informations incomplètes sur les incidences de la réglementation des tarifs sur la situation financière, la performance et les flux de trésorerie sous-jacents d’une société.

Le projet de normalisation de l’IASB sur les activités à tarifs réglementés met l’accent sur la réglementation des tarifs définie, qui permet de concilier :

- le besoin des clients de se procurer des biens et services essentiels à prix raisonnable; et
- le besoin de la société de mobiliser des capitaux et de demeurer financièrement viable.

Les accords réglementaires que couvre le modèle de comptabilisation proposé établissent le montant de la « contrepartie permise totale » que la société peut facturer à ses clients au titre des biens ou des services fournis au cours de la période, soit au cours de la même période, soit au cours d’une période différente. La « contrepartie permise totale » se compose habituellement de ce qui suit :

- a) les montants pour recouvrer les coûts autorisés moins les montants facturables;
- b) un profit cible, qui peut englober un ou plusieurs des éléments suivants :
 - i) un taux de rendement appliqué à une base spécifiée dans l’accord réglementaire, sauf dans le cas des biens qui ne sont pas encore prêts à être utilisés;
 - ii) des marges sur les dépenses autorisées;
 - iii) un incitatif à la performance (primes ou pénalités);
 - iv) les produits ou charges d’intérêt réglementaires.

Le rendement réglementaire tiré du solde d’un actif qui n’est pas encore prêt à être utilisé fait partie de la contrepartie permise totale pour les biens et services fournis une fois que l’actif est prêt à être utilisé et au cours des périodes restantes pendant lesquelles l’entité recouvre la valeur comptable de l’actif au moyen des tarifs réglementés.

Dans certains cas, l’accord réglementaire inclut une partie de la « contrepartie permise totale » dans les tarifs facturés aux clients au cours d’une autre période, ce qui cause des écarts temporaires qui seront « rectifiés » plus tard. Le modèle comptable en cours d’élaboration vise à prendre en compte ces écarts temporaires.

Voici certaines des décisions provisoires clés que l’IASB a prises lors des réunions antérieures.

- Les actifs et passifs réglementaires sont définis comme suit :
 - un actif réglementaire est un droit exécutoire actuel, créé par une entente réglementaire, d’ajouter un montant au moment de déterminer un tarif réglementé à facturer aux clients lors de périodes futures parce qu’une partie de la « contrepartie permise totale » pour les biens et

- services déjà fournis sera incluse dans les produits plus tard;
- un passif réglementaire est une obligation exécutoire actuelle, créée par une entente réglementaire, de déduire un montant au moment de déterminer un tarif réglementé à facturer aux clients lors de périodes futures parce que les produits déjà comptabilisés incluent un montant qui fera partie de la « contrepartie permise totale » pour les biens et services à fournir plus tard.
- Le modèle comptable contient de l'information financière qui complète celle énoncée dans d'autres IFRS. Cela signifie que d'autres IFRS, y compris l'IFRS 15, *Produits des activités ordinaires tirés de contrats conclus avec des clients*, seront appliquées pour la première fois avant l'application du modèle, afin de comptabiliser les droits et les obligations supplémentaires découlant des écarts temporaires.
- Les sociétés utiliseraient la technique d'évaluation fondée sur les flux de trésorerie proposée pour évaluer tous les actifs et passifs réglementaires, sauf ceux dont il est question ci-après :
 - en incluant une estimation de tous les flux de trésorerie futurs découlant d'un actif réglementaire ou d'un passif réglementaire, de même que des flux de trésorerie liés aux produits d'intérêts réglementaires et aux charges d'intérêts réglementaires; et
 - en actualisant les flux de trésorerie futurs estimatifs, généralement au moyen du taux d'intérêt réglementaire.
- Si les charges ou les produits seront inclus dans les tarifs futurs ou en seront déduits au moment d'un encaissement ou d'un décaissement, mais que les passifs et actifs connexes sont comptabilisés et évalués selon les dispositions d'autres IFRS, une société doit généralement utiliser la même base d'évaluation que lorsqu'elle évalue les actifs ou les passifs connexes.
- Les dispositions en matière d'évaluation de l'IAS 36, *Dépréciation d'actifs*, et de l'IFRS 5, *Actifs non courants détenus en vue de la vente et activités abandonnées*, ne doivent pas être appliquées aux actifs et passifs réglementaires.

- Les sociétés doivent présenter dans le résultat net tous les produits et les charges découlant des activités à tarifs réglementés (directement en dessous du poste des produits), sauf lorsqu'ils se rapportent à des éléments des produits ou des charges présentés dans les AÉRG, auquel cas ils devraient être présentés dans les AÉRG.

En juillet et en septembre 2019, l'IASB a pris des décisions provisoires concernant la transition vers le modèle et les points suivants :

- *Regroupements d'entreprises*
 - Une entité doit comptabiliser et évaluer les actifs réglementaires acquis et les passifs réglementaires repris lors d'un regroupement d'entreprises conformément aux principes de comptabilisation et d'évaluation du modèle.
- *Périmètre d'un accord*
 - Lorsqu'elle détermine le périmètre d'un accord réglementaire, une entité doit prendre en compte toutes les options qui pourraient avoir une incidence sur ce périmètre, à l'exception des options que le titulaire – l'entité ou l'autorité de réglementation – n'aura pas la capacité pratique d'exercer, quelles que soient les circonstances.
 - Lorsqu'elle évalue si une option a une incidence sur le périmètre d'un accord réglementaire, une entité ne doit tenir compte ni de la probabilité que cette option soit exercée ni des intentions de l'une ou l'autre des parties.
 - Lorsque le périmètre d'un accord réglementaire change, une entité doit, au cours de la période où le changement a lieu, comptabiliser les droits et les obligations qui généreront des flux de trésorerie au sein du périmètre réévalué à titre d'actifs réglementaires et de passifs réglementaires s'ils répondent aux critères de comptabilisation du modèle.

En mars 2020, l'IASB a discuté de la façon dont une entité devrait déterminer à quel moment certains éléments du profit cible devraient faire partie de la « contrepartie permise totale ». L'IASB a provisoirement décidé que :

- les rendements réglementaires tirés de travaux de construction en cours qui sont inclus dans les tarifs réglementés facturés aux clients durant la période de construction font partie de la « contrepartie permise

totale » seulement pendant la période au cours de laquelle l'actif est en exploitation et sert à fournir des biens et des services;

- les primes fondées sur le rendement (qu'elles se rapportent aux travaux de construction ou non) font partie de la « contrepartie permise totale » pour les biens et services fournis durant la période au cours de laquelle les critères pertinents se rapportant au rendement sont surveillés et évalués;
- tous les autres éléments du profit cible qu'une entente réglementaire permet à une entité de facturer aux clients au cours d'une période donnée, y compris les rendements réglementaires tirés de la base de capital réglementaire, font partie de la « contrepartie permise totale » pour les biens et services fournis au cours de cette période.

En septembre 2020, l'IASB a discuté des questions non abordées qui avaient été soulevées lors de la rédaction de l'exposé-sondage sur les actifs ou passifs réglementaires :

- la définition d'un actif réglementaire et la définition d'un passif réglementaire;
- les rendements réglementaires des actifs qui ne sont pas encore prêts à être utilisés;
- la date d'entrée en vigueur;
- la période de commentaires.

Pour l'heure, l'IASB prévoit de publier ses propositions dans le cadre d'un exposé-sondage, en janvier 2021.

Dispositions générales en matière de présentation et d'informations à fournir

En décembre 2019, l'IASB a publié un exposé-sondage, *Dispositions générales en matière de présentation et d'informations à fournir*, visant à améliorer la façon dont l'information est communiquée dans les états financiers, en mettant l'accent sur la performance financière. Les propositions devraient donner lieu à une nouvelle norme IFRS en remplacement de l'IAS 1, et modifier certaines autres normes IFRS.

Les propositions apporteraient d'importants changements à la structure de l'état du résultat net d'une entité, une discipline et une transparence accrues dans la présentation des mesures de performance choisies par la direction (souvent appelées « mesures non conformes aux PCGR »), ainsi qu'une plus grande ventilation plutôt qu'un regroupement d'éléments dans un seul poste.

Il y aurait également moins de choix de présentation dans le tableau des flux de trésorerie, afin d'améliorer la comparabilité.

L'IASB propose :

- d'exiger la présentation de sous-totaux supplémentaires dans l'état du résultat net, y compris le bénéfice d'exploitation;
- d'exiger la ventilation pour aider les sociétés à fournir des informations pertinentes;
- d'exiger la communication de certaines mesures de performance définies par la direction, c'est-à-dire les mesures de performance qui ne sont pas précisées par les IFRS;
- d'apporter des modifications limitées au tableau des flux de trésorerie afin d'améliorer la cohérence du classement en éliminant des options.

Lors de sa réunion de décembre 2020, l'IASB a discuté des commentaires sur l'exposé-sondage. Au cours de sa prochaine réunion, l'IASB continuera de discuter des commentaires reçus à l'égard de l'exposé-sondage et abordera les plans visant les nouvelles délibérations sur les propositions de projets.

L'exposé-sondage et d'autres documents sont disponibles sur la [page Web](#) du projet sur les états financiers de base de l'IASB. Lisez notre [article Web](#) ainsi que notre publication *New on the Horizon*, laquelle contient des conseils et une analyse détaillée.

Autres développements

Classement d'une dette assortie de clauses restrictives en tant que passif courant ou non courant

En janvier 2020, l'IASB a publié des modifications apportées à l'IAS 1² et a précisé le mode de classement de la dette et des autres passifs financiers en tant que passifs courants ou passifs non courants dans des circonstances particulières. Dans sa décision provisoire, l'IFRIC a précisé que le classement d'une dette assortie de conditions futures en tant qu'élément courant ou non courant serait fondé sur un *critère hypothétique* à la date de clôture, critère que le prêteur n'est pas tenu de respecter avant une date ultérieure. À l'aide de trois exemples d'emprunt à terme, la décision provisoire illustre comment une société appliquerait les modifications.

La décision provisoire précise également que, lorsque le droit de différer le règlement d'un passif pour au moins douze mois après la date de clôture est assujéti à des conditions futures relatives à la situation financière, une société (emprunteur) devra vérifier le respect du critère hypothétique à la date de clôture :

- si le contrat d'emprunt exige la vérification du respect du critère à une date ultérieure;
- en utilisant ses informations financières à la date de clôture.

Cela signifie qu'une société classerait sa dette en tant qu'élément non courant uniquement lorsque, à la date de clôture, elle respecte *toutes* les conditions, c'est-à-dire celles qui existent à la date de clôture et celles qui doivent faire l'objet d'une vérification dans les douze mois après cette date. Pour en savoir davantage sur la

décision provisoire de l'IFRIC et sur les exemples qu'il a analysés, consultez notre [article Web](#).

Regroupements d'entreprises sous contrôle commun

À l'heure actuelle, les IFRS ne contiennent pas de directives concernant les regroupements d'entreprises sous contrôle commun, c'est-à-dire les transactions dans le cadre desquelles les entreprises se regroupent et sont contrôlées *in fine* par la même partie, tant avant qu'après le regroupement d'entreprises. En l'absence d'exigences particulières, il existe une diversité en pratique. Cette situation rend difficile pour les utilisateurs d'états financiers de comprendre l'incidence sur une société d'un regroupement d'entreprises sous contrôle commun et de comparer les sociétés qui entreprennent des transactions semblables. En novembre 2020, l'IASB a publié un document de travail sur les regroupements d'entreprises sous contrôle commun. Le document de travail expose les positions préliminaires de l'IASB quant aux possibles exigences en matière de présentation de l'information qui aideraient les sociétés à fournir de meilleures informations sur les regroupements d'entreprises sous contrôle commun.

L'IASB a proposé que ces transactions soient évaluées selon la méthode de l'acquisition, c'est-à-dire par application de l'IFRS 3, *Regroupements d'entreprises*, ou selon une méthode de la valeur comptable spécifique. L'approche dépendrait du type de transaction, par exemple si elle touche des actionnaires sans contrôle. L'IASB propose ce qui suit :

² *Classement des passifs en tant que passifs courants ou non courants (Modifications à l'IAS 1, Présentation des états financiers)*

- La méthode de l’acquisition serait utilisée pour les transactions qui touchent des actionnaires sans contrôle de la société qui reçoit les actions, parce que ces transactions sont semblables aux regroupements d’entreprises qui entrent dans le champ d’application de l’IFRS 3. Toutefois, l’IASB propose certaines exceptions à cette règle, par exemple si les actions de la société ne sont pas cotées et que les actionnaires sans contrôle sont des parties liées de la société.
- La méthode de la valeur comptable proposée serait utilisée pour toutes les autres transactions parce que celles-ci concernent uniquement les ressources économiques au sein du groupe et qu’elles ne sont pas les mêmes que celles couvertes par l’IFRS 3.
- En vertu de la méthode de valeur comptable, la société qui reçoit les actions évaluerait les actifs et les passifs reçus en utilisant les valeurs comptables de la société transférée, et non les valeurs comptables de la partie exerçant le contrôle.
- Les deux méthodes interdiraient le retraitement des informations avant le regroupement pour inclure les informations financières de la société transférée.

L’IASB demande que les commentaires sur ses positions préliminaires lui soient transmis d’ici au 1^{er} septembre 2021. Pour obtenir davantage d’informations au sujet du document de travail, consultez notre [article Web](#).

Obligation locative découlant d’une cession-bail

En vertu de l’IFRS 16, un preneur ne tient habituellement pas compte des paiements de loyers variables dans l’évaluation d’une obligation locative, à moins qu’ils soient fonction d’un indice ou d’un taux. Toutefois, des questions ont été soulevées dans la pratique concernant l’évaluation de l’actif au titre du droit d’utilisation et l’obligation locative dans le cadre d’une transaction de cession-bail avec des paiements de loyers variables.

Initialement, l’IFRIC avait répondu à la question dans l’une de ses décisions et avait recommandé que l’IASB envisage de modifier l’IFRS 16 pour traiter la comptabilisation ultérieure. En novembre 2020, l’IASB a publié l’exposé-sondage *Obligation locative découlant d’une cession-bail*. L’exposé-sondage précise la méthode que le vendeur-preneur doit utiliser pour l’évaluation initiale de l’actif au titre du droit d’utilisation et de l’obligation locative découlant de la transaction de cession-bail, ainsi que pour l’évaluation ultérieure de cette obligation. La méthode proposée exigerait que le vendeur-preneur évalue initialement l’obligation locative à la valeur actualisée des paiements de loyers attendus, qui, par définition, incluent les paiements fixes et les paiements variables aux taux du marché.

La date limite de réception des commentaires sur l’exposé-sondage est le 29 mars 2021. Pour obtenir davantage d’informations au sujet de l’exposé-sondage, consultez notre [article Web](#).

Décisions concernant le programme de travail de l’IFRIC

En décembre 2020, l’IFRIC a publié sa décision définitive concernant le projet *Accords de financement pour la chaîne d’approvisionnement – Affacturage inversé*. Les questions à l’étude concernent :

- a) la présentation des passifs et des paiements au titre des biens ou des services reçus lorsque les factures s’y rapportant font partie d’un accord d’affacturage inversé dans l’état de la situation financière et dans le tableau des flux de trésorerie;
- b) les informations à fournir dans les états financiers concernant les accords d’affacturage inversé.

Exigences entrées en vigueur en 2020

Nouvelles exigences s'appliquant aux exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2020

Refonte des taux d'intérêt de référence (modifications de l'IFRS 9, de l'IAS 39 et de l'IFRS 7)

En septembre 2019, l'IASB a publié des modifications de la phase 1 à certaines de ses exigences relatives à la comptabilité de couverture contenues dans l'IFRS 9 et l'IAS 39, de même que dans la norme connexe sur les informations à fournir, l'IFRS 7. Ces modifications ont par la suite été adoptées par le CNC du Canada, puis incluses dans le *Manuel de CPA Canada – Comptabilité* en date du 1^{er} novembre 2019.

Les modifications touchent des exigences spécifiques liées à la comptabilité de couverture et visent à fournir une mesure d'allègement à l'égard des éventuelles répercussions des incertitudes entourant la refonte des taux interbancaires sur les aspects suivants :

- l'exigence de « haute probabilité »;
- les appréciations prospectives;
- les appréciations rétrospectives (pour l'IAS 39);
- la possibilité de désigner des composantes de risque.

De plus, les modifications exigent des sociétés qu'elles fournissent des informations supplémentaires aux investisseurs à propos de leurs relations de couverture qui sont directement touchées par ces incertitudes. Pour obtenir davantage d'informations au sujet des modifications, consultez notre [article Web](#).

Cadre conceptuel de l'information financière révisé

En mars 2018, l'IASB a publié sa version révisée du Cadre conceptuel de l'information financière. Le Cadre révisé est plus exhaustif que le précédent et couvre tous les aspects de la normalisation, de l'objectif de

l'information financière à la présentation et aux informations à fournir.

Les principaux changements aux principes du Cadre ont des répercussions sur la façon dont les actifs et les passifs sont comptabilisés dans les états financiers et décomptabilisés, et sur le moment où ils le sont. Le Cadre sert principalement d'outil pour l'élaboration de normes par l'IASB et pour leur interprétation par l'IFRIC. Il n'a pas préséance sur les dispositions des IFRS individuelles.

Bien que nous nous attendions à ce que cela se produise rarement, certaines sociétés pourraient utiliser le Cadre à titre de référence pour choisir leurs méthodes comptables en l'absence d'exigences spécifiques dans les IFRS. En pareil cas, les sociétés devraient revoir ces méthodes et appliquer les nouvelles directives de façon rétrospective au 1^{er} janvier 2020, à moins que les nouvelles directives ne contiennent des exclusions spécifiques du champ d'application (p. ex., les soldes des comptes réglementaires).

Pour de plus amples renseignements, consultez l'[article Web](#) de KPMG.

Définition d'une entreprise (modifications de l'IFRS 3)

En raison du sens large du terme « entreprise », déterminer si une transaction donne lieu à l'acquisition d'actifs ou d'une entreprise est depuis longtemps une question difficile, mais importante, qui fait appel au jugement.

En octobre 2018, l'IASB a publié des modifications à l'IFRS 3, qui visent à clarifier la question de savoir si une transaction donne lieu à une acquisition d'actifs ou d'une entreprise.

Les modifications comprennent un choix permettant d'utiliser un test de concentration. Il s'agit d'un test qui simplifie l'appréciation à porter et qui donne lieu à l'acquisition d'un actif si la quasi-totalité de la juste valeur des actifs bruts se concentre dans un actif identifiable unique ou dans un groupe unique d'actifs identifiables similaires.

Si un préparateur choisit de ne pas appliquer le test de concentration, ou si le test échoue, l'appréciation à porter cible l'existence d'un processus substantiel.

Ces changements rendent la nouvelle définition d'une entreprise plus étroite, ce qui pourrait diminuer le nombre de regroupements d'entreprises qui sont comptabilisés.

Pour de plus amples renseignements, consultez l'[article Web](#) de KPMG.

Définition du terme « significatif » (modifications de l'IAS 1 et de l'IAS 8)

En octobre 2018, l'IASB a raffiné sa définition du terme « significatif » pour la rendre plus facile à comprendre. Le libellé de la définition figurant dans les normes IFRS est maintenant harmonisé avec celui de la définition présentée dans le Cadre conceptuel de l'information financière. Les modifications fournissent une définition et des paragraphes explicatifs en un seul endroit. Certaines parties prenantes craignaient que la définition précédente n'incite les entités à communiquer des informations non significatives dans leurs états financiers. À cet égard, l'IASB a intégré la notion d'« obscurcissement » dans la définition, avec les références existantes d'« omission » et d'« inexactitude ». De plus, l'IASB a haussé le seuil de l'expression « pourraient influencer » afin qu'il passe à « seraient raisonnablement susceptibles d'influencer ».

Annexe 1 — Exigences en vigueur en 2021 et par la suite

Les normes, ainsi que les modifications de normes publiées, qui sont énumérées dans ce tableau ne sont pas encore entrées en vigueur, mais peuvent faire l'objet d'une adoption anticipée.

En vigueur pour les exercices ouverts le	Normes et modifications	Directives de KPMG
1 ^{er} janvier 2023	IFRS 17, <i>Contrats d'assurance</i> , et modifications de l'IFRS 17	Page Web IFRS – Insurance
1 ^{er} janvier 2023	Classement des passifs en tant que passifs courants ou non courants (modifications d'IAS 1)	Article Web
1 ^{er} janvier 2022	Immobilisations corporelles – Produit antérieur à l'utilisation prévue (modifications d'IAS 16)	Article Web
1 ^{er} janvier 2022	Contrats déficitaires – Coût d'exécution du contrat (modification d'IAS 37)	Article Web
1 ^{er} janvier 2022	Référence au Cadre conceptuel (modifications d'IFRS 3)	
1 ^{er} janvier 2022	Améliorations annuelles des normes IFRS 2018-2020	Article Web
1 ^{er} janvier 2021	Réforme des taux d'intérêt de référence, phase 2 (modifications d'IFRS 9, d'IAS 39, d'IFRS 7, d'IFRS 4 et d'IFRS 16)	Article Web
1 ^{er} juin 2020	Allègements de loyer liés à la COVID-19 (modifications d'IFRS 16)	Article Web
S. O.*	Vente ou apport d'actifs entre un investisseur et une entreprise associée ou une coentreprise (modifications d'IFRS 10 et d'IAS 28)	Article Web

* L'IASB a décidé de reporter indéfiniment la date d'entrée en vigueur de ces modifications. Leur adoption est encore permise.

Annexe 2 — Plan de travail de l'IASB

Les tableaux ci-après constituent un aperçu des projets en cours de l'IASB qui sont susceptibles d'avoir une incidence sur vos états financiers futurs.

Les éléments suivants ne sont pas inclus dans ces tableaux :

- certains projets de recherche de l'IASB;
- les questions faisant l'objet de discussions menées par l'IFRIC.

Projets de normalisation	Prochaine étape	Date prévue	Directives de KPMG
Initiative concernant les informations à fournir – Filiales qui sont des PME	Document de travail ou exposé sondage	Janvier 2021	
Initiative concernant les informations à fournir – Examen ciblé des obligations d'information énoncées dans les normes	Exposé-sondage	Mars 2021	
Instruments financiers présentant des caractéristiques de capitaux propres	Exposé-sondage	À déterminer	<i>Article Web</i>
Rapport de gestion (énoncé de pratiques en IFRS)	Exposé-sondage	T2 2021	
États financiers de base	Décision quant à l'orientation du projet	À déterminer	<i>Article Web; publication New on the Horizon</i>
Activités à tarifs réglementés	Exposé-sondage	Janvier 2021	<i>Publication In the headlines, numéro 2014/20</i>
Projets de recherche	Prochaine étape	Date prévue	Directives de KPMG
Regroupements d'entreprises sous contrôle commun	Commentaires sur le document de travail	S2 2021	
Gestion dynamique des risques	Commentaires sur le modèle de base	T2 2021	<i>Publication IFRS newsletter : financial instruments</i>
Méthode de la mise en équivalence	Décision quant à l'orientation du projet	À déterminer	
Activités extractives	Décision quant à l'orientation du projet	T2 2021	
Goodwill et dépréciation	Commentaires sur le document de travail	Mars 2021	

Prestations de retraite qui dépendent des rendements d'actifs	Revue des recherches	Février 2021	
Suivi après mise en œuvre d'IFRS 10, d'IFRS 11 et d'IFRS 12	Commentaires sur l'appel à informations	S2 2021	
Suivi après mise en œuvre d'IFRS 9, Classement et évaluation	Appel à informations	S2 2021	
Projets de tenue à jour	Prochaine étape	Date prévue	Directives de KPMG
Méthodes et estimations comptables (modifications d'IAS 8)	Modification de la norme IFRS	Février 2021	
Disponibilité d'un remboursement (modifications d'IFRIC 14))	Décision quant à l'orientation du projet	À déterminer	
Impôt différé rattaché à des actifs et des passifs issus d'une même transaction (modifications d'IAS 12)	Modification de la norme IFRS	T2 2021	<i>Article Web</i>
Initiative concernant les informations à fournir – Méthodes comptables	Modification de la norme IFRS	Février 2021	
Absence de convertibilité (modifications d'IAS 21)	Exposé-sondage	Mars 2021	
Obligation locative découlant d'une cession-bail	Commentaires sur l'exposé-sondage	T2 2021	
Provisions – Améliorations ciblées	Décision quant à l'orientation du projet	À déterminer	

Communiquez avec nous

Allison McManus

Associée

416-777-3730

amcmanus@kpmg.ca

Mag Stewart

Associée

416-777-8177

magstewart@kpmg.ca

Dana Chaput

Associée

416-777-8695

dchaput@kpmg.ca

David Brownridge

Associé

647-777-5385

dbrownridge@kpmg.ca

Gale Kelly

Associée

416-777-3757

galekelly@kpmg.ca

Hakob Harutyunyan

Directeur principal

416-777-8077

hakobharutyunyan@kpmg.ca

kpmg.ca/fr



L'information publiée dans le présent document est de nature générale. Elle ne vise pas à tenir compte des circonstances de quelque personne ou entité particulière. Bien que nous fassions tous les efforts nécessaires pour assurer l'exactitude de cette information et pour vous la communiquer rapidement, rien ne garantit qu'elle sera exacte à la date à laquelle vous la recevrez ni qu'elle continuera d'être exacte à l'avenir. Vous ne devez pas y donner suite à moins d'avoir d'abord obtenu un avis professionnel se fondant sur un examen approfondi des faits et de leur contexte.

© 2021 KPMG S.R.L./S.E.N.C.R.L., société à responsabilité limitée de l'Ontario et cabinet membre de l'organisation mondiale KPMG de cabinets indépendants affiliés à KPMG International Limited, société de droit anglais à responsabilité limitée par garantie. Tous droits réservés. KPMG et le logo de KPMG sont des marques de commerce utilisées sous licence par les cabinets membres indépendants de l'organisation mondiale KPMG.