

Groupe de discussion sur les IFRS

Compte rendu de la réunion publique

Le 19 avril 2012

Le Groupe de discussion sur les IFRS Groupe se veut seulement un cadre d'échanges. Il a pour vocation d'aider le Conseil des normes comptables (CNC) à l'égard des questions soulevées par l'application des Normes internationales d'information financière (IFRS) au Canada. Les membres du Groupe, qui proviennent d'horizons diversifiés, s'expriment en leur propre nom, et les opinions formulées pendant la webdiffusion de la réunion ne représentent pas nécessairement celles de l'organisation à laquelle ils appartiennent ni celles du CNC. Les résultats des discussions du Groupe ne constituent pas des prises de position officielles ni des indications faisant autorité.

Le présent document a été préparé par les permanents du CNC, d'après les discussions de la réunion du Groupe.

Les commentaires formulés sur l'application des IFRS ne sont pas censés constituer des conclusions concernant les applications acceptables ou inacceptables des IFRS. Seuls l'IFRS Interpretations Committee ou l'International Accounting Standards Board peuvent prendre ce genre de décisions.

(Pour bien comprendre ces discussions ainsi que les opinions exprimées, écoutez les [clips audio](#) [en anglais seulement].)

Questions présentées et traitées lors de la réunion d'avril

Premiers états financiers annuels en IFRS

Commentaires relatifs à la continuité de l'exploitation dans les rapports déposés auprès de la SEC

Nouvelles des autorités de réglementation

IFRS 3 et IFRS 13 : Évaluation de la juste valeur de la dette prise en charge lors d'un regroupement d'entreprises

IFRS 3 et IAS 12 : Positions fiscales incertaines résultant d'un regroupement d'entreprises

IAS 12 : Partie VI.I – Imposition des sociétés versant des dividendes sur des actions privilégiées imposables

IAS 16 : Durée d'utilité des améliorations locatives

IAS 17 et IAS 40 : Coûts de location directs initiaux engagés relativement à des immeubles de placement lors de l'application du modèle de la juste valeur

[IAS 33 : Résultat dilué par action lorsque le titre d'emprunt peut être réglé en trésorerie ou en actions](#)

[Le point sur les discussions antérieures du Groupe de discussion sur les IFRS](#)

[Le point sur les demandes d'information de l'IFRS Interpretations Committee et d'autres activités](#)

QUESTIONS PRÉSENTÉES ET TRAITÉES LORS DE LA RÉUNION D'AVRIL

Premiers états financiers annuels en IFRS

Les membres du Groupe ont discuté de leurs différentes expériences et observations concernant les premiers états financiers annuels préparés selon les IFRS.

Plusieurs membres ont noté que l'essentiel du travail à accomplir en vue du passage aux IFRS était terminé au moment du dépôt des états financiers en IFRS du premier trimestre. Par conséquent, la préparation des états financiers annuels en IFRS s'est généralement déroulée sans anicroche.

Les membres du Groupe ont fait remarquer que le passage s'était fait en douceur parce que les projets liés à la transition ont généralement commencé tôt et se sont déroulés comme prévu. Certains membres du Groupe ont indiqué que les émetteurs assujettis de petite taille disposant de relativement peu de ressources en matière d'information financière avaient éprouvé plus de difficultés, en particulier ceux du secteur des ressources naturelles.

Bien que certains aient craint que l'on découvre toutes sortes de problèmes lors de l'audit des états financiers annuels en IFRS, les membres du Groupe ont indiqué que cela n'a généralement pas été le cas. Dans l'ensemble, un pourcentage élevé d'entités ont fait un travail de qualité pour se préparer en vue de la transition.

Plusieurs membres du Groupe ont fait remarquer que, comme prévu, les états financiers étaient plus longs que lors des exercices précédents, en partie en raison des obligations d'information concernant la transition prévues par l'IFRS 1, *Première application des Normes internationales d'information financière*. Les membres ont manifesté leur intérêt pour la tenue de discussions, lors d'une réunion future, sur la question de la «surcharge d'informations» ainsi que sur l'application d'un seuil de signification aux informations. Les membres du Groupe ont relevé plusieurs autres sujets potentiels à inscrire à des ordres du jour futurs, y compris une discussion sur les questions liées au champ d'application de l'IAS 12, *Impôts sur le résultat*.

Commentaires relatifs à la continuité de l'exploitation dans les rapports déposés auprès de la SEC

Lorsqu'une entité prépare ses états financiers selon les IFRS et que la direction a relevé des incertitudes significatives liées à des événements ou à des conditions susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son activité, l'entité doit indiquer ces incertitudes dans ses états financiers, conformément aux paragraphes 25 et 26 de l'IAS 1, *Présentation des états financiers*.

La Norme canadienne d'audit (NCA) 570, «Continuité de l'exploitation», exige que l'auditeur inclue un paragraphe d'observations dans son rapport d'audit lorsqu'il existe des incertitudes significatives liées à des événements ou à des situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation. Le libellé «susceptible de jeter un doute important» est utilisé dans un exemple d'extrait du rapport de l'auditeur au paragraphe A21 de la NCA 570.

À l'instar de la NCA 570, les normes d'audit américaines exigent que l'auditeur ajoute un paragraphe dans son rapport d'audit lorsqu'il existe des événements ou des situations jetant un «doute substantiel» quant à la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation (Auditing Standard No. 341 du Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB), *The Auditor's Consideration of an Entity's Ability to Continue as a Going Concern* (AU 341)). Toutefois, contrairement à la NCA 570, la norme AU 341 du PCAOB ne permet pas à l'auditeur d'employer une formule reflétant le caractère éventuel des événements ou des situations en cause (par exemple, les termes «susceptible de») lorsqu'il formule sa conclusion quant à l'existence d'un doute substantiel. De plus, la Securities and Exchange Commission (SEC) des États-Unis a publié des indications concernant le rapport de l'auditeur aux alinéas c) et d) de l'article 4230.1 de son *Financial Reporting Manual*, sur lesquelles reposent les exigences de la norme AU 341 du PCAOB.

L'[Avis 52-720](#) du personnel de la CVMO, *Office of the Chief Accountant Financial Reporting Bulletin* (en anglais seulement), traite également des obligations d'information liées à la continuité de l'exploitation prévues par l'IAS 1.

La question étudiée par le Groupe était la suivante : quelles incidences les exigences du PCAOB et de la SEC liées aux rapports de l'auditeur ont-elles sur les rapports d'audit établis conformément aux NCA et sur les obligations d'information de l'IAS 1 concernant la continuité de l'exploitation applicables aux entités cotées du Canada et des États-Unis?

Discussions du Groupe de discussion sur les IFRS

Les membres du Groupe ont fait remarquer que les sociétés cotées canadiennes qui déposent des états financiers auprès de la SEC peuvent être classées en deux catégories :

- Les entités dont le rapport de l’auditeur fait mention des normes d’audit du PCAOB (par exemple, tous les émetteurs qui produisent le formulaire 20F et ceux qui produisent le formulaire 40F et ont besoin d’audit intégrés).
- Les entités dont le rapport de l’auditeur ne fait pas mention des normes d’audit du PCAOB parce que ces émetteurs inscrits auprès de la SEC sont autorisés à déposer un rapport de l’auditeur conforme aux NCA (par exemple, les émetteurs qui produisent le formulaire 40F ne devant pas faire l’objet d’audits intégrés).

Les membres du Groupe ont discuté de la question en cause dans le contexte de chaque catégorie d’entité.

Première catégorie – Lorsque le rapport de l’auditeur fait mention des normes du PCAOB

Les membres du Groupe ont indiqué que l’intention de la NCA 570 et celle de la norme AU 341 du PCAOB est la même. Les deux normes exigent que le rapport de l’auditeur inclue un paragraphe d’observations attirant l’attention des lecteurs sur les incertitudes significatives liées à la capacité de l’entité à poursuivre son exploitation. Les membres du Groupe ont fait remarquer que l’utilisation du libellé de la norme AU 341 du PCAOB (c.-à-d. faire mention de la notion de «doute substantiel», et supprimer la formule «susceptible de») ne semble pas contrevenir aux exigences de la NCA 570.

Les membres du Groupe ont indiqué que la norme AU 341 du PCAOB exige que ce soit expressément l’expression «doute substantiel» qui figure dans le rapport de l’auditeur, plutôt que l’expression «doute important». Certains membres du Groupe ont fait remarquer que les deux expressions ont le même sens pour la plupart des gens et qu’il s’agit d’une différence terminologique négligeable. Les membres du Groupe ont fait remarquer qu’il est important que les informations fournies au sujet de la continuité de l’exploitation soient suffisamment claires pour être distinguées de celles qui sont fournies au sujet des autres risques et incertitudes, et que les expressions «doute substantiel» et «doute important» sont toutes deux suffisamment claires.

Les membres du Groupe se sont demandé si la suppression de l’expression «susceptibles de» constitue une différence notable. Ils se sont dits préoccupés par le fait que la norme AU 341 du PCAOB interdit l’utilisation d’une formule reflétant le caractère éventuel des événements ou des situations, et ont fait remarquer que cette disposition pourrait entraîner un manque de continuité entre le rapport de l’auditeur et les informations fournies par la direction dans les états financiers préparés selon les IFRS.

Certains membres du Groupe ont indiqué que, du point de vue des préparateurs, une formule reflétant le caractère éventuel des événements ou des situations peut véhiculer un sens différent, même si l’intention sous-jacente aux normes est la même. Certains membres du Groupe ont dit craindre que, si l’expression utilisée dans le rapport de l’auditeur diffère de celle qui est utilisée dans les informations fournies dans les états financiers, des utilisateurs pourraient interpréter à

tort cette différence comme signifiant que l’auditeur exprime un point de vue différent de celui de la direction.

Certains membres du Groupe ont indiqué qu’en pratique, en ce qui concerne les incertitudes significatives, le seuil à partir duquel des informations doivent être fournies concernant la continuité de l’exploitation demeure le même dans les deux cas. Des membres du Groupe ont également souligné que la question du doute demeure dans le contexte d’une incertitude significative.

Les membres du Groupe ont indiqué que les auditeurs n’ont aucune latitude et qu’ils doivent se conformer aux normes du PCAOB. Étant donné qu’un paragraphe d’observations intégré dans un rapport de l’auditeur met en relief les informations fournies dans les états financiers, idéalement, celles-ci devraient également faire mention d’un «doute substantiel» plutôt que d’un «doute important» et ne pas comprendre la formule «susceptibles de».

Deuxième catégorie – Lorsque le rapport de l’auditeur ne fait pas mention des normes du PCAOB

Les membres du Groupe ont fait remarquer que le *Financial Reporting Manual* de la SEC exige l’utilisation de l’expression «doute substantiel» uniquement lorsque le rapport de l’auditeur fait mention des normes du PCAOB. Par conséquent, les entités entrant dans la présente catégorie pourraient utiliser l’expression «doute important» tant dans le rapport de l’auditeur que dans les informations fournies dans les états financiers.

Toutefois, les membres du Groupe ont fait remarquer que le *Manual* de la SEC indique qu’il n’est pas approprié d’utiliser des formules reflétant le caractère éventuel des événements ou des situations. Ces indications ne font pas mention du référentiel d’information financière ni des normes professionnelles utilisées pour la réalisation de l’audit. Par conséquent, ces entités peuvent se demander si le *Manual* de la SEC interdit ou non l’utilisation d’un libellé conditionnel (par exemple, l’utilisation de l’expression «susceptibles de»), étant donné qu’elles sont autorisées à déposer un rapport de l’auditeur conforme aux NCA et des états financiers préparés conformément aux IFRS.

Point de vue A – L’utilisation de la forme conditionnelle n’est pas permise

Le *Financial Reporting Manual* de la SEC interdit l’utilisation d’un libellé conditionnel, quel que soit le référentiel d’information financière ou les normes professionnelles utilisés aux fins de la réalisation de l’audit.

Point de vue B – L’utilisation de la forme conditionnelle est permise

La SEC permet à l’émetteur de déposer un rapport de l’auditeur qui ne fait pas mention des normes du PCAOB et est conforme aux NCA qui autorisent explicitement l’utilisation d’une formule reflétant le caractère éventuel des événements ou des situations.

Les membres du Groupe ont indiqué que le point de vue A constitue l'approche la plus pratique parce que l'utilisation d'un libellé conditionnel dans le rapport de l'auditeur peut être contestée par la SEC et aboutir à l'obligation de produire un nouveau rapport ne contenant pas un tel libellé. Des membres du Groupe ont expliqué que ce résultat n'est pas souhaitable et que le point de vue B est donc trop risqué.

Les membres du Groupe ont fait remarquer que le manque de continuité possible entre le rapport de l'auditeur et les informations fournies dans les états financiers ne constitue pas une situation idéale. Le Groupe a indiqué que, puisque le rapport de l'auditeur comprend un paragraphe d'observations attirant l'attention des lecteurs sur les incertitudes significatives qui existent quant à la capacité de l'entité de poursuivre son exploitation, idéalement, il conviendrait que les informations fournies dans les états financiers le soient également sans utilisation du libellé conditionnel. De plus, la SEC peut contester l'utilisation d'un libellé conditionnel dans les informations fournies dans les états financiers.

Le président du Groupe a indiqué que la discussion visait à faire prendre conscience de l'interaction qui existe entre les règlements établis par les autorités de réglementation, les référentiels d'audit et les normes comptables. Les membres du Groupe ont convenu que la question en cause ne devrait pas être soumise à l'International Accounting Standards Board (IASB) ou à l'IFRS Interpretations Committee parce que l'aspect le plus problématique de celle-ci a trait aux règles de la SEC et du PCAOB.

Les membres du Groupe ont toutefois fait remarquer que la clarté des obligations d'information concernant la continuité de l'exploitation énoncées dans l'IAS 1 soulevait d'autres préoccupations. Plusieurs membres étaient d'avis que ces obligations pourraient être améliorées et étaient en faveur de la tenue de discussions à ce sujet lors d'une réunion future.

Nouvelles des autorités de réglementation

Les membres du Groupe provenant de deux des autorités provinciales de réglementation des valeurs mobilières ont fait le point sur des questions à prendre en compte lors de la préparation d'états financiers en IFRS.

Lara Gaede, chef comptable de l'Alberta Securities Commission, a indiqué pour sa part, que l'[Avis 52-306 du personnel](#) des Autorités canadiennes en valeurs mobilières, *Mesures financières non conformes aux PCGR et autres mesures conformes aux PCGR* (révisé), a fait l'objet d'une révision en février 2012 afin de fournir davantage d'indications sur la présentation des autres mesures conformes aux PCGR exigées par les IFRS. Mme Gaede a indiqué que l'Avis avait été révisé pour un certain nombre de raisons, notamment le fait que certains émetteurs comprenaient mal le sens de l'expression «autres mesures conformes aux PCGR» et en quoi ces mesures diffèrent des mesures non conformes aux PCGR. Mme Gaede a expliqué qu'une mesure financière non conforme aux PCGR n'est pas présentée dans les états financiers, alors qu'une «autre mesure conforme aux PCGR» est présentée dans les états financiers. Elle a fourni des

précisions supplémentaires au sujet de l'Avis, dont un aperçu de six pratiques à suivre lors de l'inclusion d'autres mesures conformes aux PCGR dans des états financiers. Elle a fourni quelques exemples d'autres mesures conformes aux PCGR qui constituent une source de préoccupation et a résumé les attentes du personnel des ACVM quant à l'utilisation de ces mesures.

Cameron McInnis, chef comptable de la Commission des valeurs mobilières de l'Ontario (CVMO), a indiqué que l'[Avis 52-720](#) de la CVMO, *Office of the Chief Accountant Financial Reporting Bulletin* (en anglais seulement), a été publié en février 2012. M. McInnis a indiqué que le bulletin couvre une série de sujets d'intérêt, y compris les regroupements d'entreprises et la dépréciation. Il a formulé des commentaires sur les opérations de regroupements d'entités sous contrôle commun. Il a également formulé des observations sur les informations à fournir au sujet des jugements importants et de l'incertitude relative aux estimations, et il a fait part des attentes du personnel à ces égards. M. McInnis a fait remarquer que l'Avis du personnel comprend un exemple à l'intention des émetteurs, illustrant de quelle façon les informations fournies pourraient être améliorées.

Les membres du Groupe ont posé plusieurs questions, et ont demandé notamment si la définition d'«entité acquise» dans les règles relatives aux prospectus est cohérente par rapport aux IFRS.

IFRS 3 et IFRS 13 : Évaluation de la juste valeur de la dette reprise lors d'un regroupement d'entreprises

L'IFRS 13, *Évaluation de la juste valeur*, définit la juste valeur et intègre dans une même norme un cadre d'évaluation de la juste valeur applicable lorsqu'une autre IFRS impose ou permet les évaluations à la juste valeur sous réserve de quelques exceptions. Aucune exception n'est prévue concernant l'application de l'IFRS 13 aux regroupements d'entreprises.

De manière générale, lors de l'acquisition d'une entité ayant des titres d'emprunt cotés, le cours des titres peut varier en fonction des anticipations du marché concernant l'évolution du risque de non-exécution pouvant résulter de l'acquisition (par exemple, changements quant à la solvabilité de l'acquéreur, ou synergies dont peut bénéficier l'entreprise acquise). La question étudiée par le Groupe était la suivante : les titres d'emprunt cotés acquis devraient-ils être évalués à la date d'acquisition à l'aide du cours sur un marché actif, avec ou sans ajustement pour tenir compte des changements possibles?

Discussions du Groupe de discussion sur les IFRS

Les membres du Groupe ont indiqué que l'IFRS 13 fournit des indications sur la façon d'évaluer un élément à la juste valeur et non sur ce qu'il convient d'évaluer à la juste valeur. D'autres IFRS fournissent des indications sur ce qui devrait être évalué à la juste valeur, notamment la détermination de l'unité de comptabilisation. Dans le cas présent, l'IFRS 3, *Regroupements*

d'entreprises, exige l'évaluation à la juste valeur d'une dette prise en charge lors d'un regroupement d'entreprises.

Les membres du Groupe ont fait remarquer que l'IFRS 13 met l'accent sur l'utilisation des données d'entrée de niveau 1 qui sont disponibles. Ils ont indiqué que les exceptions à l'utilisation de données d'entrée de niveau 1, prévues aux paragraphes 39 et 79 de l'IFRS 13, ne s'appliquent que dans des circonstances limitées.

Les membres du Groupe ont reconnu que de la confusion peut exister quant à l'applicabilité ou non des exceptions à une situation particulière. Ils ont expliqué que la meilleure approche consiste à présumer que l'on utilisera l'évaluation au niveau 1 et ils estiment peu probable qu'une situation particulière corresponde à ces circonstances limitées dans lesquelles une exception s'applique.

Le Groupe a convenu qu'il n'y avait pas lieu de soumettre cette question à l'attention de l'IFRS Interpretations Committee parce qu'il ne s'attend pas à l'apparition d'une grande disparité dans la pratique. Les membres du Groupe ont relevé plusieurs autres sujets potentiels à inscrire aux ordres du jour futurs concernant l'IFRS 13.

IFRS 3 et IAS 12 : Positions fiscales incertaines résultant d'un regroupement d'entreprises

Les décisions prises par une entité pour évaluer ses actifs et passifs d'impôts sur le résultat aux fins de l'établissement des états financiers lorsque la législation fiscale n'est pas claire sont généralement considérées comme étant des positions fiscales incertaines. L'entité en présence d'une position fiscale incertaine par suite d'un regroupement d'entreprises doit comptabiliser et évaluer cette position à la date d'acquisition.

L'IFRS 3, *Regroupements d'entreprises*, prévoit un nombre limité d'exceptions à ses principes de comptabilisation et d'évaluation. Les paragraphes 24 et 25 de l'IFRS 3 prévoient une exception relative aux impôts sur le résultat, libellée comme suit :

«L'acquéreur doit comptabiliser et évaluer un actif ou un passif d'impôt différé découlant des actifs acquis et des passifs repris lors d'un regroupement d'entreprises selon IAS 12 *Impôts sur le résultat*.

L'acquéreur doit comptabiliser les effets fiscaux potentiels de différences temporelles et de pertes fiscales reportables d'une entreprise acquise qui existent à la date d'acquisition ou qui résultent de l'acquisition selon IAS 12.»

La question étudiée par le Groupe était la suivante : les exceptions relatives à la comptabilisation et à l'évaluation prévues dans l'IFRS 3 en ce qui a trait aux impôts sur le résultat s'appliquent-

elles aux positions fiscales incertaines résultant de regroupements d'entreprises? En particulier, les exceptions s'appliquent-elles strictement aux éléments spécifiés ou largement à tous les éléments qui entrent dans le champ de l'application de l'IAS 12?

Mise en situation :

- L'entité A acquiert l'entité B dans le cadre d'un regroupement d'entreprises.
- L'entité B a une position fiscale incertaine à la date d'acquisition, qui pourrait donner lieu à un passif d'impôt exigible supplémentaire. La nécessité d'une sortie de ressources est toutefois jugée improbable à la date d'acquisition.

À la date d'acquisition, l'entité A devrait-elle comptabiliser et évaluer la position fiscale incertaine conformément aux principes généraux de comptabilisation et d'évaluation de l'IFRS 3 (soit à la juste valeur) (*Point de vue A*) ou conformément à l'IAS 12 du fait de l'application de l'exception prévue aux paragraphes 24 et 25 de l'IFRS 3 (*Point de vue B*)?

Point de vue A – La position fiscale incertaine est assujettie aux dispositions générales sur la comptabilisation et l'évaluation énoncées dans l'IFRS 3 (c'est-à-dire comptabilisation et évaluation à la juste valeur)

Les tenants de ce point de vue soutiennent que les exceptions prévues aux paragraphes 24 et 25 de l'IFRS 3 se limitent aux éléments spécifiés (soit les actifs ou passifs d'impôt différé et les effets fiscaux potentiels de différences temporelles et de pertes fiscales reportables d'une entreprise acquise), par opposition à une exception plus large s'appliquant à tous les éléments visés par l'IAS 12. Les tenants de ce point de vue soutiennent que les positions fiscales incertaines n'entrent pas dans le champ d'application de ces exceptions parce qu'elles ont généralement trait aux impôts exigibles.

De plus, les paragraphes 22 et 23 de l'IFRS 3 prescrivent un seuil moins élevé pour la comptabilisation des passifs éventuels autres que les passifs d'impôt acquis lors d'un regroupement d'entreprises du fait qu'ils sont comptabilisés à la juste valeur même si leur réalisation n'est pas probable. Le paragraphe 56 de l'IFRS 3 traite des considérations relatives aux évaluations ultérieures et exige que le passif éventuel soit évalué en retenant le plus élevé du montant qui serait comptabilisé selon l'IAS 37 et du montant comptabilisé dans le regroupement d'entreprises, ce qui permet d'éviter tout problème éventuel de réévaluation au premier jour qui suit le regroupement. Étant donné le parallèle que l'on peut établir entre ces éléments et les positions fiscales incertaines, les tenants de ce point de vue soutiennent qu'il semble raisonnable d'adopter une approche comparable dans les deux cas.

Point de vue B – La position fiscale incertaine est assujettie aux dispositions de l'IAS 12 compte tenu des exceptions aux principes de comptabilisation et d'évaluation prévues dans l'IFRS 3

Les tenants de ce point de vue soutiennent que les positions fiscales incertaines sont exclues du champ d'application de l'IFRS 3. Le paragraphe IN9 de l'introduction de l'IFRS 3 indique ce qui suit :

[TRADUCTION] «Certains actifs et certains passifs doivent être comptabilisés ou évalués conformément à d'autres IFRS, plutôt qu'à la juste valeur. Les actifs et les passifs visés sont ceux qui entrent dans le champ d'application d'IAS 12 *Impôts sur le résultat* [...]»

Les tenants de ce point de vue soutiennent que le fait que les paragraphes 24 et 25 de l'IFRS 3 ne fassent pas expressément mention des positions fiscales incertaines ne devrait pas entraîner une limitation de l'application des exceptions prévues. L'introduction de l'IFRS indique clairement que l'intention de l'IASB était que les exceptions s'appliquent à tous les actifs et à tous les passifs entrant dans le champ d'application de l'IAS 12. Étant donné que l'IAS 12 ne comprend aucune indication explicite concernant les positions fiscales incertaines, le fait que les paragraphes 24 et 25 de l'IFRS 3 n'en fassent pas mention non plus ne devrait pas être interprété comme signifiant qu'il faut soustraire ces positions à l'application des exceptions. De plus, même si les positions fiscales incertaines sont le plus souvent associées aux impôts exigibles, elles peuvent avoir trait aux impôts différés.

Le paragraphe BC295 de la Base des conclusions de l'IFRS 3 fournit certaines explications au sujet des problèmes particuliers que posent les positions fiscales incertaines, bien que finalement, il indique que : [TRADUCTION] «l'IASB a décidé de ne pas modifier l'IAS 12 dans le cadre de ce projet afin de traiter en particulier de la comptabilisation des variations des incertitudes fiscales prises en charge dans un regroupement d'entreprises». Lorsque des positions fiscales incertaines sont évaluées à la juste valeur conformément à l'IFRS 3, une écriture au premier jour qui suit le regroupement peut en découler (à savoir la comptabilisation de toute différence entre la juste valeur établie selon l'IFRS 3 et la base d'évaluation de l'IAS 12) puisque l'IAS 12 s'appliquera après le regroupement.

En conséquence, les tenants de ce point de vue soutiennent que, sous l'angle pratique, les positions fiscales incertaines devraient être comptabilisées et évaluées conformément aux dispositions de l'IAS 12 à la date d'acquisition et par la suite.

Discussion du Groupe de discussion sur les IFRS

Même si certains membres du Groupe appuyaient l'un ou l'autre des points de vue, d'autres membres appuyaient les deux points de vue, soutenant qu'il existe un choix de méthode comptable. Les membres du Groupe ont discuté de leurs arguments et se sont dit préoccupés par la diversité des opinions. Certains ont noté que cette question est vraisemblablement beaucoup plus complexe encore et peut être liée à des questions plus larges concernant l'IAS 12.

Toutefois, compte tenu de la diversité des opinions, le Groupe a recommandé que le CNC soumette la question à l'IFRS Interpretations Committee par la voie la plus appropriée. Il a demandé aux permanents du CNC de déterminer la meilleure façon de faire progresser cette question, suggérant l'examen post-mise en œuvre de l'IFRS 3 par l'IASB ou la prise en considération dans le cadre des améliorations annuelles à titre de possibilités.

IAS 12 : Partie VI.I – Imposition des sociétés versant des dividendes sur des actions privilégiées imposables

L'impôt payable en vertu de la Partie VI.I est une forme d'impôt anticipé à laquelle est assujettie la société qui verse des dividendes sur certaines actions, habituellement des types particuliers d'actions privilégiées. Généralement, l'impôt payable en vertu de la Partie VI.I est calculé sur la base du montant des dividendes versés et doit être payé par la société quel que soit le montant de son bénéfice imposable. La société peut toutefois se prévaloir d'une déduction (correspondant à un multiple déterminé du dividende) pour calculer son bénéfice imposable. Cette déduction vise à défalquer l'impôt exigible en vertu de la Partie VI.I de l'impôt sur le bénéfice exigible pour l'année ou pour une autre année du fait du report en arrière et du report en avant des pertes d'entreprise (pertes autres qu'en capital). Toutefois, il n'y a généralement pas de défalcation intégrale. De plus, il ne peut y avoir de défalcation au regard de la Partie VI.I dans le cas où l'entité détermine qu'il est improbable que la déduction soit utilisée.

Mise en situation :

Une entité a émis des actions privilégiées qui :

- sont assujetties à l'impôt de la Partie VI.I;
- satisfont aux exigences de l'IAS 32, *Instruments financiers : présentation*, concernant le classement en capitaux propres.

La question étudiée par le Groupe était la suivante : l'impôt payable en vertu de la Partie VI.I ainsi que tout recouvrement connexe devraient-ils être comptabilisés en résultat (*Point de vue A*) ou en capitaux propres (*Point de vue B*)?

Point de vue A – L'impôt payable en vertu de la Partie VI.I devrait être comptabilisé en résultat

Les tenants de ce point de vue soutiennent que les paragraphes 52A et 52B de l'IAS 12, *Impôts sur le résultat*, s'appliquent étant donné que l'impôt payable en vertu de la Partie VI.I est, quant à la forme et à la substance, un impôt exigé lors du versement de dividendes aux détenteurs d'actions privilégiées.

Les paragraphes 52A et 52B traitent des situations dans lesquelles les «impôts sur le résultat sont payables à un taux plus élevé ou plus faible si une partie ou la totalité du résultat net ou du résultat non distribué est payée sous forme de dividendes aux actionnaires de l'entité», ou dans lesquelles «les impôts sur le résultat peuvent être remboursés ou payés dans le cas où le résultat net ou le résultat non distribué est payé sous forme de dividendes aux actionnaires de l'entité».

Les tenants de ce point de vue soutiennent que le paragraphe 52B exige que les impôts de la Partie VI.I, ainsi que la déduction connexe comptabilisée au cours de la même période ou d'une période différente, soient comptabilisés en résultat, sauf dans les circonstances inhabituelles dans lesquelles la distribution elle-même résulte d'une opération comptabilisée hors de l'état des résultats.

Point de vue B – L'impôt payable en vertu de la Partie VI.I devrait être comptabilisé dans les capitaux propres

Les tenants de ce point de vue soutiennent que le paragraphe 61A de l'IAS 12 s'applique. Ce paragraphe exige qu'une entité rattache l'impôt à l'élément auquel il se rapporte et préconise la présentation de l'information l'impôt de la Partie VI.I dans les capitaux propres, ainsi que toute déduction fiscale en vertu de la Partie VI.I comptabilisée au cours de la même période ou d'une période différente.

Les tenants de ce point de vue soutiennent que les paragraphes 52A et 52B de l'IAS 12 ne s'appliquent pas parce que ces paragraphes visent les impôts qui constituent en substance un ajustement des impôts sur le résultat d'une entité et qu'ils n'ont pas été conçus pour couvrir d'autres types de taxes ou d'impôts. L'impôt de la Partie VI.I est indépendant du calcul des impôts sur le résultat d'une entité et est exigible même lorsqu'une entité n'a jamais dû aucun impôt sur le résultat.

Par ailleurs, les tenants de ce point de vue soutiennent que l'impôt de la Partie VI.I n'entre pas dans le champ d'application de l'IAS 12 parce qu'il est calculé sur un dividende plutôt que sur un profit et est indépendant des impôts sur le résultat de l'entité. Par conséquent, les tenants de ce point de vue se reportent au paragraphe 35 de l'IAS 32, *Instruments financiers : présentation*, qui exige que les coûts de transaction relatifs aux transactions sur capitaux propres soient comptabilisés en capitaux propres.

Discussions du Groupe de discussion sur les IFRS

Les membres du Groupe ont indiqué que les normes comptables canadiennes prébasculément fournissaient des indications claires sur cette question, mais contenaient des indications sur la répartition des impôts qui diffèrent de celles qui sont fournies dans l'IAS 12. Les membres du Groupe ont fait remarquer qu'il n'existait aucune indication équivalente à celles des paragraphes 52A et 52B dans les normes comptables canadiennes prébasculément. Par conséquent, avant le basculement, il n'était nécessaire de prendre en compte que l'équivalent du paragraphe 61A.

Certains membres du Groupe ont indiqué que le paragraphe 61A de l'IAS 12 était en vigueur avant les paragraphes 52A et 52B. De plus, depuis l'introduction des paragraphes 52A et 52B, on a assisté à des discussions régulières au sujet de l'interaction entre ces paragraphes et le paragraphe 61A. Certains membres du Groupe ont indiqué que les paragraphes 52A et 52B s'appliquent à un éventail limité de situations, contrairement au paragraphe 61A qui énonce le

principe général selon lequel une entité doit présenter au même endroit dans les états financiers l'impôt et l'élément imposé.

Certains membres du Groupe appuyaient le point de vue A, d'autres, le point de vue B, et d'autres encore soutenaient les deux points de vue. Les membres du Groupe se sont demandé si la question satisferait aux critères de l'IFRS Interpretations Committee étant donné qu'elle est peut-être propre au système fiscal canadien. Toutefois, les membres du Groupe ont noté que la question se pose peut-être dans d'autres territoires qui ont un système fiscal semblable au nôtre. En conséquence, le Groupe a demandé aux permanents du CNC de mener des activités de communication afin de déterminer si une situation semblable existe dans d'autres territoires.

IAS 16 : Durée d'utilité des améliorations locatives

L'IAS 16, *Immobilisations corporelles*, exige la répartition systématique du montant amortissable d'un actif sur sa durée d'utilité.

Pour déterminer une «période de location», l'IAS 17 exige que l'option de renouvellement ne soit prise en compte que dans la mesure où l'on a la «certitude raisonnable» que l'option sera exercée.

La question étudiée par le Groupe était la suivante : La «période de location» correspond-elle à la durée d'utilité des améliorations locatives selon l'IAS 16 lorsque le preneur n'a pas la «certitude raisonnable» qu'il exercera l'option de prolongation du contrat?

Mise en situation :

- Un preneur conclut un contrat de location simple d'un espace de bureau, assorti des conditions suivantes :
 - une durée initiale de cinq ans;
 - l'option, pour le preneur, de prolonger le contrat pour une autre période de cinq ans aux taux du marché
- Au début de la période de location, le preneur :
 - consacre deux millions \$ à des améliorations locatives spécifiques à l'immeuble, et dont la durée de vie économique est de sept ans;
 - s'attend à exercer l'option de prolongation, mais n'a pas la certitude raisonnable qu'il le fera.

La durée d'utilité des améliorations locatives devrait-elle correspondre à la moins longue de la période de location et de la durée de vie économique de l'actif (soit cinq ans) (*Point de vue A*) ou à la durée de vie économique attendue de l'actif (soit sept ans) (*Point de vue B*)?

Les tenants du point de vue A renvoient au paragraphe 56 d) de l'IAS 16 et à la définition de «période de location» énoncée dans l'IAS 17, soutenant qu'il convient d'adopter une approche

uniforme en matière d'amortissement. Les tenants du point de vue B accordent davantage d'importance aux paragraphes 56 a) et 57 de l'IAS 16, axés sur l'utilisation attendue de l'actif.

Discussions du Groupe de discussion sur les IFRS

Les membres du Groupe ont indiqué qu'il est difficile de comprendre, dans cette mise en situation, comment le preneur peut s'attendre à exercer l'option de prolongation tout en n'étant pas raisonnablement certain qu'il le fera. Par conséquent, les membres du Groupe se sont demandé dans quelle mesure cette situation se produirait en pratique.

Plusieurs membres du Groupe ont fait remarquer que la distinction entre «s'attendre à» et «être raisonnablement certain» est relativement nébuleuse. Ils ont exprimé le point de vue selon lequel les expressions «s'attendre à» et «être raisonnablement certain» ne correspondent pas à des niveaux différents.

Les membres du Groupe ont également fait remarquer que, dans la pratique, la direction ferait en sorte que la période de location corresponde à la durée de vie économique des améliorations locatives importantes et que, dans la plupart des cas, un préparateur d'états financiers arriverait à des approches compatibles.

Les membres du Groupe ont formulé plusieurs autres remarques, notamment le fait que le renouvellement du contrat de location pourrait présenter un avantage économique, et que seule l'IAS 16 s'applique à l'amortissement de l'actif (c.-à-d. que l'IAS 17 ne s'y applique pas).

Le Groupe a convenu qu'il n'y avait pas lieu de soumettre cette question à l'IFRS Interpretations Committee parce qu'elle ne devrait pas se présenter souvent dans la pratique.

IAS 17 et IAS 40 : Coûts de location directs initiaux engagés relativement à des immeubles de placement lors de l'application du modèle de la juste valeur

Selon le paragraphe 20 de l'IAS 40, *Immeubles de placement*, un immeuble de placement doit être évalué initialement à son coût et les coûts de transaction doivent être inclus dans l'évaluation initiale. Selon le paragraphe 30 de l'IAS 40, l'entité peut choisir ultérieurement soit le modèle de la juste valeur, soit le modèle du coût.

Il arrive que l'entité propriétaire d'un immeuble de placement engage des coûts directs initiaux marginaux directement attribuables à la négociation et à la conclusion d'un contrat de location. Le paragraphe 52 de l'IAS 17, *Contrats de location*, prévoit que : «Les coûts directs initiaux engagés par les bailleurs lors de la négociation et de la rédaction d'un contrat de location simple sont ajoutés à la valeur comptable de l'actif loué et sont comptabilisés en charges sur la période de location, sur la même base que les revenus locatifs.»

La question étudiée par le Groupe était la suivante : les coûts directs initiaux liés à l'établissement d'un contrat de location relatif à un immeuble de placement évalué selon le modèle de la juste valeur devraient-ils être amortis séparément sur la période de location (*Point de vue A*) ou considérés comme faisant partie de l'immeuble de placement, qui est évalué ultérieurement à la juste valeur (*Point de vue B*)?

Mise en situation :

- Le 1^{er} janvier 20X1, l'entité A :
 - acquiert un immeuble vacant moyennant une contrepartie totale de 200 millions \$;
 - engage des coûts directs initiaux de 5 millions \$ relativement à la négociation d'un contrat de location de cinq ans avec un preneur;
 - ajoute ces coûts à la valeur comptable de l'immeuble de placement.
- Le bâtiment a une durée d'utilité estimée de 40 ans.
- La juste valeur de l'immeuble de placement au 31 décembre 20X1 est de 210 millions \$.
- Il n'y a pas de changements résultant d'autres acquisitions, d'ajouts, de cessions ou de transferts.

Les coûts directs initiaux devraient-ils être amortis séparément sur la période de location (*Point de vue A*) ou considérés comme faisant partie de l'immeuble de placement, qui est évalué ultérieurement à la juste valeur (*Point de vue B*)?

À la fin de l'exercice, l'entité A comptabiliserait :

- soit un profit à la juste valeur de 6 millions \$ et une charge d'amortissement d'un million \$, selon le point de vue A;
- soit un profit à la juste valeur de 5 millions \$, sans charge d'amortissement selon le point de vue B.

Discussions du Groupe de discussion sur les IFRS

Certains membres du Groupe ont fait remarquer que la question n'a trait qu'à l'emplacement dans les résultats, puisque les deux points de vue ont la même incidence nette sur le résultat. De plus, aucune des deux approches n'a d'incidence sur le calcul des fonds provenant des activités, une donnée couramment utilisée par les fiduciaires de placement immobilier pour établir les flux de trésorerie provenant de leurs activités opérationnelles. Tant l'amortissement des coûts directs initiaux que les éventuels profits et pertes de réévaluation à la juste valeur associés aux immeubles de placement sont ajustés lors du calcul des fonds provenant des activités.

Certains membres du Groupe ont fait remarquer que l'incidence de chacune des deux approches sur le résultat avant intérêts, impôts et amortissements (BAIIA) peut être différente et que la différence peut être importante dans le cas d'entités autres que celles du secteur de l'immobilier. De plus, certains membres du Groupe ont indiqué qu'il importe surtout que l'évaluation soit

effectuée de manière appropriée afin d'éviter que les coûts directs initiaux soient comptés en double.

Certains membres du Groupe appuyaient le point de vue B, et d'autres, les deux points de vue. Certains soutenaient que l'amortissement est une méthode de répartition des coûts incompatible avec le modèle de la juste valeur. Toutefois, d'autres membres du Groupe ont indiqué que la plupart des intervenants du secteur de l'immobilier acceptent les deux points de vue en contexte IFRS et que les entités devraient établir une méthode comptable pour le traitement des coûts directs initiaux et l'appliquer de manière uniforme.

Les membres du Groupe ont convenu que, même s'il existe des opinions divergentes dans la pratique, la question n'est pas considérée comme étant importante. Par conséquent, ils ont convenu qu'il n'y a pas lieu de porter cette question à l'attention de l'IFRS Interpretations Committee pour le moment. Si la diversité des opinions devient une préoccupation importante à l'avenir, le Groupe pourra procéder à un nouvel examen de la question.

IAS 33 : Résultat dilué par action lorsque l'instrument d'emprunt peut être réglé en trésorerie ou en actions

Certains instruments d'emprunt sont assortis d'une disposition contractuelle qui permet à l'émetteur de régler l'instrument, à l'échéance, soit en trésorerie soit en actions de l'émetteur. Ces instruments peuvent comprendre des titres d'emprunt convertibles.

La question étudiée par le Groupe était la suivante : comment l'entité qui a émis un tel instrument calcule-t-elle le résultat dilué par action conformément à l'IAS 33, *Résultat par action*.

Discussions du Groupe de discussion sur les IFRS

Les membres du Groupe ont indiqué que la question se pose dans la pratique parce que les exigences de l'IAS 33 diffèrent de celles des normes comptables prébasculément du chapitre 3500 de la Partie V du *Manuel de l'ICCA – Comptabilité*, «Résultat par action».

Les membres du Groupe ont indiqué que le paragraphe 58 de l'IAS 33 précise ce qui suit :

«Lorsqu'une entité a émis un contrat qui peut être réglé en actions ordinaires ou en trésorerie, au choix de l'entité, celle-ci doit présumer que le contrat sera réglé en actions ordinaires, et le nombre correspondant d'actions ordinaires potentielles sera inclus dans le résultat dilué par action si leur effet est dilutif.»

De façon semblable à l'IAS 33, les normes comptables canadiennes prébasculément prévoyaient au paragraphe 3500.46 a) la formulation d'une présomption. Toutefois, contrairement à l'IAS 33, le paragraphe 3500.46 c) permettait d'écarter cette présomption sur la base de l'expérience passée ou d'une politique officielle. Par conséquent, les normes comptables canadiennes

prébasculement différent des IFRS en ce que l'IAS 33 ne prévoit aucune possibilité d'écarter la présomption en cause.

En outre, les membres du Groupe ont fait remarquer que le paragraphe 59 de l'IAS 33 précise que la présomption dont il est question au paragraphe 58 de l'IAS 33 doit être formulée indépendamment du classement de l'instrument en instrument d'emprunt ou en capitaux propres établi selon l'IAS 32, *Instruments financiers : présentation*, et peut différer de ce classement. Les membres du Groupe ont également indiqué que, selon le paragraphe 60 de l'IAS 33, lorsque le détenteur d'un instrument a le choix de régler en actions ou en trésorerie, la méthode de règlement la plus dilutive doit être retenue pour le calcul du résultat dilué par action. Cette disposition concorde avec le paragraphe 3500.47.

Les membres du Groupe ont indiqué que, lorsqu'un instrument est assorti à la fois d'options pour le détenteur et d'options pour l'émetteur, le calcul du résultat dilué par action devient plus complexe. Les membres du Groupe ont noté que l'exemple 8 du guide d'application de l'IAS 33 peut entraîner un certain nombre de questions lors de l'application des dispositions des paragraphes 58 à 61 de l'IAS 33 dans le cadre de cette situation plus complexe. Par conséquent, le Groupe a convenu que cette situation plus complexe devrait faire l'objet de discussion lors d'une réunion future.

LE POINT SUR LES DISCUSSIONS ANTÉRIEURES DU GROUPE DE DISCUSSION SUR LES IFRS

IAS 8 : obligations d'information relatives à l'application rétrospective de nouvelles normes

Lors de la réunion de janvier 2012, les membres du Groupe ont discuté des informations qui devraient être fournies pour satisfaire aux dispositions du paragraphe 28 f) de l'IAS 8, *Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs*, en particulier dans le contexte des nouvelles normes dont la date d'entrée en vigueur est le 1^{er} janvier 2013 (par exemple, l'IFRS 10, *États financiers consolidés*). Les membres du Groupe avaient alors demandé aux permanents du CNC d'obtenir des informations supplémentaires sur la question de savoir si l'IASB avait envisagé des allégements transitoires lors de l'élaboration de l'IFRS 10 ou de son récent exposé-sondage, *Dispositions transitoires (projet de modification d'IFRS 10)*. Les permanents du CNC ont donc communiqué avec les permanents de l'IASB pour obtenir des informations au sujet de leurs travaux afin d'évaluer l'IAS 8 et leur ont fait part des points de vue du Groupe sur cette question. En mars 2012, les permanents de l'IASB ont soumis à l'IASB un document portant sur les exigences de l'IAS 8. L'IASB a demandé que l'on procède à de plus amples recherches sur le sujet. De plus, les permanents du CNC ont indiqué que les lettres de commentaires et les discussions relatives à l'exposé-sondage de l'IASB, *Dispositions*

transitoires (Projet de modification d'IFRS 10), pourraient permettre de régler cette question en partie.

LE POINT SUR LES DEMANDES D'INFORMATION DE L'IFRS INTERPRETATIONS COMMITTEE ET D'AUTRES ACTIVITÉS

Demandes d'information des permanents de l'IFRS Interpretations Committee

L'une des responsabilités du Groupe de discussion sur les IFRS consiste à fournir des éléments de réponse aux demandes d'information de l'IASB et des normalisateurs nationaux ou d'autres organismes semblables en ce qui concerne l'opportunité de soumettre certaines questions à l'IFRS Interpretations Committee en vue de l'élaboration de mesures.

Les permanents du CNC transmettent ces demandes aux membres du Groupe afin d'obtenir des renseignements sur le caractère généralisé de la question au Canada et sur le niveau de disparité dans la pratique. Ils s'appuient ensuite sur ces renseignements pour répondre aux permanents de l'IFRS Interpretations Committee.

Depuis la réunion du Groupe de discussion sur les IFRS de janvier 2012, les permanents du CNC ont répondu à quatre demandes d'information et l'IFRS Interpretations Committee a poursuivi l'étude de la plupart de ces sujets lors de sa réunion de mars 2012 :

- IAS 1, *Présentation des états financiers*, et IAS 12, *Impôts sur le résultat* – Présentation des paiements d'impôt autres que ceux liés à l'impôt sur le résultat;
- IAS 12, *Impôts sur le résultat* – Comptabilisation des augmentations de la valeur de marché découlant d'un nouveau régime fiscal;
- IAS 16, *Immobilisations corporelles*, IAS 38, *Immobilisations incorporelles*, et IAS 17, *Contrats de location* – Acquisition du droit d'utiliser un terrain;
- IFRS 3, *Regroupements d'entreprises* – Accords dans lesquels les paiements sont interrompus à la cessation d'emploi.

Pour plus d'informations, veuillez consulter le bulletin [*IFRIC Update*](#) de mars.

Modifications à apporter aux activités de l'IFRS Interpretations Committee et au *Due Process Handbook*

Les permanents du CNC ont indiqué que les permanents de l'IFRS Foundation ont présenté leur rapport final sur l'examen de l'efficience et de l'efficacité de l'IFRS Interpretations Committee (IFRIC) mené par les Administrateurs de l'IFRS Foundation, pour approbation¹. Les permanents du CNC ont fait le point sur l'évolution positive et continue du fonctionnement et de l'approche du Committee. Celui-ci adopte une vision plus ouverte des outils disponibles pour traiter les

¹ Le rapport final a été publié le 2 mai 2012 et est accessible sur le site Web de l'IASB à l'adresse <http://www.ifrs.org/Alerts/PressRelease/IC+review+May+2012.htm>.

questions liées à l'application des IFRS et fait preuve d'une volonté d'agir beaucoup plus importante qu'auparavant.

Les permanents du CNC ont indiqué qu'une version révisée du *Due Process Handbook* de l'IFRS Foundation devrait être publiée pour commentaires à la fin d'avril ou au début de mai 2012². L'IFRS Foundation propose de combiner les deux manuels *Due Process Handbook* en un seul. Dans le cadre de ces modifications, les critères d'inscription de sujets au programme du Committee seront modifiés afin de refléter sa nouvelle approche et sa gamme d'outils élargie.

Les permanents du CNC ont indiqué que le Groupe continuera d'évaluer les questions en fonction des critères actuels du Committee, mais qu'il devrait tenir compte de la nouvelle approche de celui-ci lorsqu'il prendra ses décisions de recommander ou non au CNC de soumettre une question au Committee.

² Le document de consultation a été publié le 8 mai 2012 et est accessible sur le site Web de l'IASB à l'adresse <http://www.ifrs.org/Alerts/PressRelease/DueProcessHandbook.htm>.