

Groupe de discussion sur les IFRS

Compte rendu de la réunion publique

Le 13 juin 2013

Le Groupe de discussion sur les IFRS se veut seulement un cadre d'échanges. Il a pour vocation d'aider le Conseil des normes comptables (CNC) à l'égard de 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 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 tenues lors 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 (IASB) 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 de juin

[États financiers du 1^{er} trimestre de 2013](#)

[IFRS 3 : Détermination de ce qui fait partie d'une transaction de regroupement d'entreprises](#)

[IFRS 9 : Application anticipée des IFRS devant être appliquées prospectivement](#)

[IFRS 11 : Présentation de la quote-part du résultat d'une coentreprise](#)

[IFRS 13 : Difficultés liées aux informations à fournir sur la juste valeur](#)

[IFRS 13 et IAS 36 : Juste valeur et dépréciation](#)

[IAS 1 et IAS 7 : Classement de la trésorerie soumise à des restrictions](#)

[IAS 10 : Événements postérieurs à la date de clôture liés à des positions fiscales incertaines](#)

[IAS 10 : États financiers publiés de nouveau dans le contexte d'un document d'émission](#)

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

[Nouvelle base de données des questions traitées](#)

QUESTIONS PRÉSENTÉES ET TRAITÉES LORS DE LA RÉUNION DE JUIN

États financiers du 1^{er} trimestre de 2013

Les membres du Groupe ont discuté des expériences liées aux premiers états financiers trimestriels suivant l'application initiale des normes nouvelles ou modifiées en vigueur pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2013, notamment :

- IFRS 10 *États financiers consolidés*;
- IFRS 11 *Partenariats*;
- IFRS 12 *Informations à fournir sur les intérêts détenus dans d'autres entités*;
- IFRS 13 *Évaluation de la juste valeur*;
- IAS 19 *Avantages du personnel* (modifiée en 2011).

Discussion du Groupe

Les membres du Groupe ont fait un certain nombre d'observations au sujet de l'application des IFRS nouvelles ou modifiées pour établir les états financiers du premier trimestre des entités dont l'exercice coïncide avec l'année civile :

- *IFRS 10* – Les entités ayant des entités structurées ou de nombreuses parties liées ont dû consacrer davantage d'efforts et de temps pour appliquer cette norme, comparativement aux entreprises en exploitation traditionnelles. Les dispositions relatives au contrôle de fait sont un aspect de la nouvelle norme qui pose des difficultés. Les membres du Groupe ont indiqué qu'il sera intéressant de voir comment se compare l'approche prise au Canada pour poser des jugements dans l'application de cette norme à celle qui sera adoptée par les entités d'autres pays qui appliqueront la norme à une date ultérieure.
- *IFRS 11* – L'attention s'est concentrée sur l'évaluation de la pertinence des « autres faits et circonstances » pour établir le classement d'un partenariat (sous-alinéa B15(b)(iii) d'IFRS 11). En outre, l'explication des conséquences comptables d'un changement de base d'évaluation lors de l'application initiale de la norme a posé des difficultés. Par exemple, le passage de la méthode de la consolidation proportionnelle à la méthode de la mise en équivalence a été l'une des incidences les plus fréquemment observées de l'application de la nouvelle norme.
- *IFRS 12* – Bien que de nombreuses obligations d'information ne s'appliquent pas aux états financiers intermédiaires, un certain nombre d'entités ont essayé de prendre de l'avance en communiquant certaines des informations que cette norme exigera de fournir dans les états financiers annuels.
- *IFRS 13* – L'ampleur des informations à fournir sur la juste valeur pour les instruments financiers dans les états financiers intermédiaires a constitué une surprise. En outre, il a été difficile d'appliquer ces nouvelles obligations d'information, en particulier du fait qu'IAS 34 *Information financière intermédiaire* ne précise pas les informations à fournir dans les états financiers intermédiaires. IAS 34 renvoie plutôt à plusieurs paragraphes

précis d'IFRS 13 et limite leur portée aux instruments financiers pour les périodes intermédiaires.

- *IAS 19 (modifiée en 2011)* – L'application de la norme révisée a entraîné des changements importants pour les entités qui offrent des régimes à prestations définies. En outre, il a été difficile d'expliquer pourquoi et comment ces changements se sont produits du fait de la complexité de l'application de la norme révisée et des résultats parfois paradoxaux auxquels celle-ci a donné lieu.

IFRS 3 : Détermination de ce qui fait partie de la transaction de regroupement d'entreprises

Selon IFRS 3 *Regroupements d'entreprises*, l'acquéreur est tenu de déterminer si une transaction fait partie de l'échange portant sur l'entreprise acquise ou si la transaction est distincte du regroupement d'entreprises. Il se peut que l'acquéreur et l'entreprise acquise aient entretenu des relations avant que les négociations relatives au regroupement d'entreprises ne commencent, ou il se peut que, pendant les négociations, ils concluent un accord distinct du regroupement d'entreprises.

Les paragraphes 51 et 52 d'IFRS 3 donnent des indications sur la façon dont l'acquéreur détermine ce qui fait partie de la transaction de regroupement d'entreprises. Les paragraphes B50 à B60 fournissent les modalités d'application correspondantes.

Mise en situation

- Le 30 avril 2013, la Société Acheteuse a acquis l'actif net de la Société Vendeuse lié à ses activités de vente de meubles (la Société Acheteuse n'a pas acheté les actions de la Société Vendeuse). La Société Vendeuse est détenue à 100 % par la Société Mère. L'acquisition est un regroupement d'entreprises au sens d'IFRS 3. L'accord entre les parties prévoyait le prix d'acquisition suivant :
 - 17 millions \$ au comptant, soit l'équivalent du coût amorti et du montant du remboursement d'un prêt bancaire consenti à la Société Vendeuse, directement remboursé à la banque par la Société Acheteuse;
 - 8 millions \$ à payer au comptant par la Société Acheteuse à la Société Vendeuse;
 - 5 millions d'actions privilégiées entièrement libérées émises par la Société Acheteuse en faveur de la Société Vendeuse, et dont le prix d'émission est de 5 millions \$.
- Les actions privilégiées sont rachetables au gré du porteur à tout moment après le 30 avril 2018, à leur prix de rachat. Le prix de rachat est déterminé au moyen d'une formule; il s'établira entre zéro et 5 millions \$, selon le volume des ventes de la Société Acheteuse à la Société Mère au cours des cinq prochaines années (sur la base d'un historique de ventes annuelles de 6 millions \$ de la Société Vendeuse à la Société Mère). S'il n'y a pas de ventes, le prix de rachat sera nul. La Société Mère peut s'approvisionner auprès d'autres fournisseurs que la Société Acheteuse, et le fait régulièrement. Les ventes de la Société Acheteuse à la Société Mère se feront au prix du marché.
- La juste valeur des actions privilégiées a été estimée à 1,9 million \$ à la date d'acquisition. La Société Acheteuse et ses évaluateurs considèrent qu'il n'y a pas d'actif identifiable (par exemple, un contrat de vente et d'achat) lié au fait que le prix de rachat des actions est fondé

sur les ventes. En outre, ils considèrent que la transaction ne correspond pas à une acquisition à des conditions avantageuses, qu'elle ne comporte qu'un faible goodwill et que la juste valeur des autres actifs et passifs a été adéquatement estimée.

- Le contrat d'achat comprend une clause de non-concurrence, exigée par la Société Acheteuse afin de protéger ses intérêts, et dont la juste valeur est de 1 million \$.

Le Groupe s'est penché sur les trois transactions décrites dans la mise en situation :

- le remboursement du prêt bancaire;
- l'émission d'actions privilégiées;
- le paiement lié à la clause de non-concurrence.

Le Groupe s'est demandé si chacune de ces transactions faisait partie du regroupement d'entreprises et devait être comptabilisée en application de la méthode de l'acquisition (*point de vue A*) ou si elle constituait plutôt une transaction distincte du regroupement d'entreprises (*point de vue B*).

Discussion du Groupe

Remboursement du prêt bancaire

Les membres du Groupe ont posé un certain nombre de questions pour obtenir de plus amples précisions sur la mise en situation :

- Est-il clair, d'après le contrat d'achat et de vente, que la dette est officiellement reprise par la Société Acheteuse?
- Pourquoi le prêt bancaire a-t-il été remboursé?
- Le remboursement du prêt bancaire est-il obligatoire ou facultatif?
- Le contrat de prêt bancaire contient-il une clause de changement de contrôle qui a déclenché le remboursement?
- Le remboursement est-il prévu dans le contrat d'achat et de vente?

Les membres du Groupe ont fait remarquer qu'ils avaient besoin des réponses à ces questions pour donner leur point de vue sur cette question, et qu'il est important d'obtenir une compréhension complète des faits et circonstances entourant un regroupement d'entreprises. Par exemple, les réponses à ces questions pourraient avoir des incidences sur la détermination de la juste valeur du prêt bancaire, et l'hypothèse selon laquelle la juste valeur du prêt bancaire est égale à la valeur comptable pourrait ainsi ne pas être valide. Les membres du Groupe ont indiqué que les réponses appropriées à ces questions reposent sur une analyse attentive des conditions de l'accord (p. ex., le fait que la dette soit officiellement reprise ou non par la Société Acheteuse), et que la méthode de paiement dans la présente mise en situation est moins déterminante.

Les membres du Groupe ont également indiqué qu'il était nécessaire de procéder à une évaluation attentive de tous les faits et circonstances et qu'il fallait mettre en question les faits entourant chacune des transactions pour déterminer si celle-ci fait partie du regroupement ou devrait être comptabilisée comme une transaction distincte.

Émission d'actions privilégiées

Les membres du Groupe ont posé des questions afin de comprendre les raisons, les intentions et les motivations qui ont conduit à l'émission d'actions privilégiées :

- Les actions ont-elles été émises afin de résoudre une incertitude concernant la valeur de l'entreprise?
- Les actions ont-elles été émises afin d'inciter la Société Mère à s'approvisionner auprès de la Société Acheteuse?
- Quels faits et quel raisonnement viennent étayer la valeur de 1,9 million \$ des actions privilégiées?
- Comment la Société Acheteuse et ses évaluateurs sont-ils arrivés à une valeur de 1,9 million \$ tout en concluant parallèlement qu'aucune relation clients ni autre actif n'est acquis?

Les membres du Groupe ont indiqué qu'il est difficile de déterminer le traitement comptable approprié à la lumière des faits exposés et des questions qui persistent.

Les membres du Groupe ont indiqué qu'une contrepartie éventuelle n'est habituellement pas unilatérale. Une contrepartie éventuelle résulte généralement de négociations entre les deux parties en vue de régler un désaccord entre l'acheteur et le vendeur sur la valeur de l'entreprise. La mise en situation qui est soumise au Groupe ne mentionne pas la tenue de telles négociations, ce qui donne à penser que la transaction pourrait être autre chose qu'une contrepartie éventuelle, comme une remise sur volume ou le coût d'acquisition de la clientèle.

Les membres du Groupe ont indiqué qu'il existe un risque que certains sautent trop rapidement à la conclusion que l'accord représente une contrepartie éventuelle en raison de l'attention accordée à cet aspect d'IFRS 3 lors du passage initial aux IFRS. Toutefois, il est important de se rappeler que tout ce qui se produit dans le cadre d'un regroupement d'entreprises et qui dépend d'événements futurs ne constitue pas nécessairement une contrepartie éventuelle.

Les membres du Groupe ont indiqué que, s'il est peut-être difficile de déterminer le traitement comptable approprié, il est en revanche assez facile de savoir quel est le mauvais traitement comptable. Si un traitement comptable produit un résultat inhabituel qui semble illogique, il faut en général y réfléchir davantage et se demander si tous les faits ont été obtenus et correctement évalués.

Les membres du Groupe ont fait remarquer qu'il est important de bien comprendre les motivations, les objectifs et les aspects économiques de la transaction avant de parvenir à une conclusion sur le traitement comptable approprié selon les IFRS.

Paiement lié à la clause de non-concurrence

Les membres du Groupe ont indiqué qu'il peut exister des divergences de traitement selon qu'il est fait une interprétation littérale ou large des paragraphes 51 et 52 d'IFRS 3. Les membres du Groupe ont indiqué que, sans égard à l'interprétation de ces paragraphes, si une entité saisit correctement les aspects économiques d'une transaction, elle devrait parvenir au même résultat sur le plan de la substance.

Plusieurs membres du Groupe ont indiqué que, en pratique, on considère souvent qu'une clause de non-concurrence fait partie d'un regroupement d'entreprises. En outre, c'est souvent l'acheteur qui exige l'inclusion d'une clause de non-concurrence, mais ce n'est pas toujours le

cas. Par exemple, le vendeur pourrait exiger une clause de non-concurrence dans certaines circonstances de manière à obtenir éventuellement un traitement fiscal plus avantageux.

Pour les membres du Groupe, le fait que la clause de non-concurrence soit considérée comme faisant partie ou non du regroupement d'entreprises a moins d'importance, tant qu'une tranche adéquate de la contrepartie est attribuée à l'acquisition de l'immobilisation incorporelle. Le Groupe n'a recommandé aucune autre mesure à prendre, car l'élimination des divergences dans les pratiques n'améliorerait pas l'information financière, étant donné que les deux points de vue n'aboutissent pas en bout de ligne à des résultats considérablement différents sur le plan de l'information financière.

IFRS 9 : Application anticipée des IFRS devant être appliquées prospectivement

Les autorités de réglementation des valeurs mobilières ont déjà indiqué qu'elles pourraient accorder une dispense à un émetteur souhaitant appliquer une norme par anticipation dans le cas où la seule raison qui l'empêche de le faire est le délai d'intégration de la norme dans les PCGR canadiens après son intégration dans les IFRS. Cette question de délai est traitée dans le commentaire des permanents du CNC sur l'information financière intitulé « [IFRS nouvellement publiées : application anticipée et communication anticipée d'informations](#) ».

Des questions ont été soulevées quant aux problèmes que l'application anticipée d'une IFRS devant être appliquée prospectivement pouvait poser aux entités qui sont tenues de se conformer à la fois aux PCGR canadiens applicables aux entreprises ayant une obligation d'information du public et aux IFRS publiées par l'IASB.

L'IASB prévoit publier d'ici la fin du troisième trimestre de 2013 le chapitre d'IFRS 9 *Instruments financiers* portant sur la comptabilité de couverture. Les entités qui veulent appliquer les dispositions de ce chapitre avant que le CNC ne modifie la Partie I du *Manuel* pour les y intégrer devront se pencher sur l'incidence de ce délai de publication.

Exemple hypothétique

- Supposons que les modifications apportées à IFRS 9 relativement à la comptabilité de couverture :
 - sont publiées par l'IASB et deviennent partie intégrante des IFRS le 15 juin 2013;
 - sont publiées par le CNC dans la Partie I du *Manuel* et deviennent partie intégrante des PCGR canadiens le 30 août 2013.
- Une entité dont l'exercice coïncide avec l'année civile veut appliquer IFRS 9 et les nouvelles dispositions sur la comptabilité de couverture dans ses états financiers intermédiaires du trimestre et du semestre clos le 30 juin 2013.
- L'entité est en mesure de satisfaire, pour son dépôt du deuxième trimestre, à toutes les conditions requises pour l'application d'IFRS 9, y compris les dispositions portant sur la comptabilité de couverture.

Dans cet exemple hypothétique, l'entité pourrait, au plus tôt, commencer à appliquer les nouvelles dispositions sur la comptabilité de couverture le 15 juin 2013. Or, comme la date de clôture de la période intermédiaire (30 juin 2013) se situe entre la date où ces nouvelles dispositions deviennent partie intégrante des IFRS et la date où elles deviennent partie intégrante des PCGR canadiens, si l'entité décide d'appliquer les nouvelles dispositions par anticipation avant qu'elles ne soient publiées par le CNC, ses états financiers intermédiaires du deuxième

trimestre ne seront pas conformes aux PCGR canadiens. Il lui faudrait donc demander une dispense aux autorités de réglementation des valeurs mobilières pour appliquer les nouvelles dispositions sur la comptabilité de couverture pour son deuxième trimestre, voire pour une plus longue période.

Le Groupe s'est demandé si l'effet de l'écart entre les PCGR canadiens et les IFRS serait limité au deuxième trimestre (*point de vue A*) ou s'il perdurerait pendant toute la durée de la relation de couverture (*point de vue B*).

Point de vue A – L'écart est temporaire

Les tenants de ce point de vue soutiennent que seule la date à laquelle les nouvelles dispositions deviennent partie intégrante des IFRS est pertinente pour déterminer quand les couvertures peuvent être désignées comme telles selon les nouvelles dispositions. Par conséquent, une fois que les nouvelles dispositions sur la comptabilité de couverture seront intégrées dans les PCGR canadiens, l'entité sera en mesure d'établir ses états financiers intermédiaires du troisième trimestre et tous ses états financiers futurs conformément aux PCGR canadiens et aux IFRS telles que publiées par l'IASB.

Selon ce point de vue, l'entité devrait demander une dispense pour se conformer uniquement aux IFRS telles que publiées par l'IASB pour ses états financiers intermédiaires du deuxième trimestre. Les divergences entre les IFRS et les PCGR canadiens ne seraient que temporaires et se limiteraient aux états financiers du deuxième trimestre.

Point de vue B – L'écart perdure pendant toute la durée de la relation de couverture

Les tenants de ce point de vue soutiennent qu'une entité peut désigner une couverture selon les PCGR canadiens par application des nouvelles dispositions portant sur la comptabilité de couverture au plus tôt à la date à laquelle les nouvelles dispositions deviennent partie intégrante des PCGR canadiens, d'après les dispositions transitoires hypothétiques qui sont présumées. L'écart entre les IFRS et les PCGR canadiens existerait pour la durée de la relation de couverture, car il y aurait deux dates de désignation différentes pour l'application des nouvelles dispositions portant sur la comptabilité de couverture.

D'après ce point de vue, l'entité devrait demander une dispense afin de se conformer seulement aux IFRS telles que publiées par l'IASB pour tous les états financiers futurs touchés par l'écart entre les IFRS et les PCGR canadiens. Ce dernier persisterait pendant toute la durée de la relation de couverture et pourrait se prolonger au-delà des états financiers du second trimestre.

Discussion du Groupe

Les membres du Groupe ont indiqué qu'il est à tout le moins prématuré de discuter de la question avant que les dispositions transitoires définitives ne soient connues. Bien que les membres du Groupe espèrent que l'écart sera temporaire (*Point de vue A*), il n'est pas possible de parvenir à une conclusion avant que l'IASB ne publie la norme définitive et qu'un examen attentif des dispositions transitoires exactes ne puisse être effectué.

Le président du CNC, Gord Fowler, a indiqué que le délai entre la publication d'une IFRS par l'IASB et son adoption par le CNC peut atteindre jusqu'à cinq mois, selon la longueur de l'IFRS et les ressources disponibles pour la traduire. Cette situation n'est pas propre au Canada; d'autres pays sont confrontés à des difficultés analogues. Dans beaucoup d'entre eux, le délai est même plus grand.

Le Groupe est d'avis que les problèmes auxquels une entité peut faire face en pareille situation ne surviennent que lorsqu'elle décide d'adopter une IFRS avant que le CNC n'intègre la norme dans le *Manuel*. Par conséquent, il est possible d'éviter ces problèmes en attendant que la procédure officielle ait suivi son cours et que la nouvelle norme soit intégrée dans le *Manuel*.

Le Groupe n'a recommandé aucune mesure pour le moment, mais il prévoit discuter plus avant de la question après que l'IASB aura publié la norme et que les dispositions transitoires exactes seront connues.

IFRS 11 : Présentation de la quote-part du résultat d'une coentreprise

IFRS 11 *Partenariats* exige que l'entité comptabilise sa participation dans une coentreprise selon la méthode de la mise en équivalence. Elle ne permet pas la consolidation proportionnelle.

L'entité qui consolidait proportionnellement sa participation dans une coentreprise selon IAS 31 *Participation dans des coentreprises* présentait, dans son état du résultat global, sa quote-part des produits et des charges d'exploitation de la coentreprise. Par conséquent, avant l'application d'IFRS 11, le résultat d'exploitation, lorsqu'il était présenté comme total partiel, comprenait la quote-part de l'entité dans le résultat d'exploitation de la coentreprise.

Certaines entités ont recours à des structures de coentreprise pour réaliser certains aspects de leurs activités principales, et ces coentreprises sont importantes et rentables. L'adoption d'IFRS 11 soulève la question de savoir si ces entités peuvent présenter l'élément « Quote-part dans le résultat net de coentreprises comptabilisées selon la méthode de la mise en équivalence » dans le total partiel que constitue le résultat d'exploitation et, le cas échéant, dans quelles circonstances.

Mise en situation 1

- L'Entité A a des participations dans des coentreprises, dont les activités :
 - correspondent à ses activités d'exploitation principales;
 - sont d'une ampleur importante par rapport à ses activités d'exploitation principales.
- Avant d'appliquer IFRS 11, l'Entité A :
 - consolidait proportionnellement ses coentreprises;
 - présentait le résultat d'exploitation comme total partiel dans son état du résultat global.
- L'Entité A n'a aucune participation dans une entreprise associée comptabilisée selon la méthode de la mise en équivalence.

Dans la mise en situation 1, le Groupe s'est demandé s'il est approprié que l'Entité A présente, dans le résultat d'exploitation inclus comme total partiel dans son état du résultat global, sa quote-part du bénéfice de ses coentreprises.

Point de vue A – Non : la quote-part du résultat d'une coentreprise ne peut pas être incluse dans le résultat d'exploitation

Les tenants du point de vue A font valoir qu'il n'est pas approprié d'inclure la quote-part du résultat des coentreprises comptabilisées selon la méthode de la mise en équivalence dans le résultat d'exploitation, car cette quote-part serait susceptible de comprendre d'importants montants au titre du financement, de l'impôt sur le résultat et d'autres éléments relatifs aux activités des coentreprises qui ne sont pas des activités d'exploitation.

Point de vue B – Oui : la quote-part du résultat d'une coentreprise peut être incluse dans le résultat d'exploitation

Les tenants du point de vue B font valoir que l'Entité A peut présenter un résultat d'exploitation qui inclut les résultats des coentreprises significatives utilisées pour exercer des activités qui correspondent à ses activités d'exploitation principales, car les activités des coentreprises sont des activités d'exploitation.

Discussion du Groupe – Mise en situation 1

Les membres du Groupe ont appuyé le point de vue B en expliquant qu'il est difficile d'exclure l'une ou l'autre des approches du fait qu'IAS 1 *Présentation des états financiers* impose des exigences minimales et ne définit pas ce que comprend un total partiel du résultat d'exploitation et n'impose pas ni n'interdit la présentation d'un tel total. Les membres du Groupe ont observé que, du point de vue de l'utilisateur, l'endroit où l'information est présentée n'importe pas, du moment qu'elle est présentée séparément. Les membres du Groupe ont indiqué que le point de vue A n'est pas particulièrement convaincant puisque faire valoir que le montant devrait être exclu du résultat d'exploitation pose également problème, car ce montant comprend des éléments qui font partie des activités d'exploitation.

Les membres du Groupe ont indiqué que certains sont d'avis que presque toutes les activités sont des activités d'exploitation quand elles font partie des activités de l'entreprise. Si l'on parvient à la conclusion qu'une activité ne fait pas partie des activités de l'entreprise et qu'elle n'est pas une activité d'exploitation, il est permis de se demander quelle est sa raison d'être.

Mise en situation 2

- La situation de l'Entité B est la même que celle de l'Entité A, sauf que l'Entité B a, en outre, une participation dans une entreprise associée, qui constitue un placement passif et sans lien avec ses activités principales et qui est comptabilisée selon la méthode de la mise en équivalence.
- Avant d'appliquer IFRS 11, l'Entité B présentait sa quote-part du résultat net de l'entreprise associée à la suite du résultat d'exploitation, sous les coûts de financement.

Dans la deuxième mise en situation, les membres du Groupe se sont demandés si l'Entité B était tenue, selon l'alinéa 82(c) d'IAS 1, de présenter, dans son état du résultat global, le montant total de sa « quote-part dans le résultat net des entreprises associées et des coentreprises comptabilisées selon la méthode de la mise en équivalence ».

Point de vue C – Oui : ce montant total doit être présenté

Les tenants du point de vue C font valoir que l'Entité B ne pourrait plus présenter un total partiel du résultat d'exploitation dans l'état du résultat global, car cela empêcherait l'Entité B de se conformer à l'alinéa 82 c) d'IAS 1.

Point de vue D – Il est permis de présenter plusieurs montants pour lesquels il n'est pas obligatoire de présenter de total partiel

Les tenants du point de vue D font valoir que le paragraphe 82 d'IAS 1 n'impose pas explicitement de présenter un total partiel pour l'ensemble de la quote-part de l'entité détentrice dans le résultat net des entreprises associées et des coentreprises. L'Entité B devrait présenter séparément sa quote-part dans le résultat net des entreprises associées (qui ne font pas partie de ses activités) et des coentreprises (qui font partie de ses activités), car cette présentation est jugée nécessaire pour la compréhension des états financiers par les utilisateurs. En outre, lorsque l'entité possède plusieurs coentreprises, les IFRS n'interdisent pas de présenter dans des postes distincts les résultats de celles qui ne font pas partie de ses activités et les résultats de celles qui en font partie.

Discussion du Groupe – Mise en situation 2

Les membres du Groupe ont appuyé le point de vue D en faisant remarquer qu'IAS 1 n'interdit pas de présenter des postes supplémentaires et n'impose pas la présentation d'un total partiel pour tous ces postes. Les membres du Groupe ont observé que l'alinéa 82(ea) d'IAS 1 indique « un montant unique... », ce qui laisse entendre que l'alinéa 82(c) permet de présenter plusieurs montants.

Les membres du Groupe ont indiqué que les totaux partiels et les libellés décrivant ceux-ci présentent un intérêt particulier pour les autorités de réglementation. Cameron McInnis, chef comptable de la Commission des valeurs mobilières de l'Ontario, a indiqué que, selon les investisseurs, le résultat d'exploitation constitue une mesure importante et que des discussions sur cette question sont en cours à l'échelle internationale.

Bien que d'autres pays aient fait des demandes auprès de l'IASB pour qu'il fournisse davantage d'indications sur le résultat d'exploitation, il ne sera vraisemblablement pas possible d'établir une définition commune qui s'appliquerait à tous les secteurs d'activité, aux entreprises de toutes tailles et à tous les pays.

Le Groupe n'a recommandé aucune autre mesure.

IFRS 13 : Difficultés liées aux informations à fournir sur la juste valeur

IFRS 13 *Évaluation de la juste valeur* exige que soient fournies des informations qui aideront les utilisateurs des états financiers à apprécier :

- pour les actifs et les passifs évalués à la juste valeur sur une base récurrente ou non dans l'état de la situation financière après leur comptabilisation initiale, les techniques d'évaluation et les données d'entrée utilisées pour établir les valeurs;
- pour les évaluations de la juste valeur récurrentes faisant appel de manière importante à des données d'entrée non observables (niveau 3), l'effet de ces évaluations sur le résultat net ou sur les autres éléments du résultat global de la période.

Les textes supplémentaires qui accompagnent IFRS 13 (non traduits en français) contiennent cinq exemples d'informations fournies en application de ces exigences (voir les exemples 15 à 19 des paragraphes IE60 à IE66).

Des modifications corrélatives ont été apportées à IAS 34 *Information financière intermédiaire* par suite de la publication d'IFRS 13 afin d'exiger que des informations au sujet de la juste valeur des instruments financiers soient fournies dans les états financiers intermédiaires.

L'alinéa 16A(j) d'IAS 34 impose ainsi à l'entité de fournir dans ses états financiers intermédiaires la majorité des informations sur la juste valeur de ses instruments financiers qui seront requises dans ses états financiers annuels de 2013.

En effet, le paragraphe 16A d'IAS 34 précise ce qui suit :

« En plus de fournir des informations au sujet des événements et transactions importants conformément aux paragraphes 15 à 15C, une entité doit inclure les informations suivantes dans les notes de ses états financiers intermédiaires, si elles ne sont pas fournies ailleurs dans son rapport financier intermédiaire. Les informations doivent normalement être présentées sur une base cumulée depuis le début de l'exercice. L'entité doit :

(a) [...]

(j) fournir, au sujet des instruments financiers, les informations sur la juste valeur requises par les paragraphes 91 à 93(h), 94 à 96, 98 et 99 d'IFRS 13 *Évaluation de la juste valeur* et les paragraphes 25, 26 et 28 à 30 d'IFRS 7 *Instruments financiers : Informations à fournir* ».

Même si ces informations à fournir dans les états financiers intermédiaires ne visent que les instruments financiers, l'entité pourrait également, dans certains cas, avoir à fournir des informations sur la juste valeur d'actifs et de passifs non financiers pour se conformer au paragraphe 15 d'IAS 34.

Le Groupe s'est penché sur les changements majeurs qui toucheront les informations à fournir pour les périodes intermédiaires ouvertes à compter du 1^{er} janvier 2013 au sujet de la juste valeur des instruments financiers.

Discussion du Groupe

Les membres du Groupe ont indiqué que les nouvelles exigences consistent en une liste relativement longue d'informations à fournir. La plupart de ces informations à fournir entrent dans les quatre catégories suivantes :

- les objectifs primordiaux d'information (paragraphes 91, 92 et 94 d'IFRS 13);
- les actifs financiers et les passifs financiers évalués à la juste valeur (paragraphes 93 et 98 d'IFRS 13);
- les justes valeurs classées au niveau 3 de la hiérarchie pour les actifs financiers et les passifs financiers (paragraphe 93 d'IFRS 13);
- les instruments financiers qui ne sont pas évalués à la juste valeur, mais dont la juste valeur est indiquée (paragraphes 25, 26 et 28 à 30 d'IFRS 7).

Les membres du Groupe ont fait remarquer que l'un des aspects des nouvelles informations à fournir au sujet des justes valeurs classées au niveau 3 qui pose le plus de difficultés concerne les informations quantitatives relatives aux données d'entrée non observables importantes.

IFRS 13 ne fournit pas d'indications particulières sur la teneur des informations à fournir, mais l'exemple 17 du paragraphe IE63 des textes supplémentaires accompagnant IFRS 13 peut être utile sur ce point. Les informations supplémentaires à fournir au sujet des justes valeurs classées au niveau 3 sont notamment les suivantes :

a) pour les justes valeurs qui sont évaluées de façon récurrente (sous-alinéa 93(h)(i) d'IFRS 13) :

- une description de la sensibilité de l'évaluation de la juste valeur à des changements dans des données d'entrée non observables, lorsqu'un changement de montant dans ces données entraîne une augmentation ou une diminution importante de la juste valeur,
- une explication des corrélations entre les données d'entrée non observables et de la façon dont elles influent sur l'analyse de sensibilité;

b) des informations quantitatives sur les données d'entrée non observables importantes utilisées aux fins de l'évaluation sauf si les données d'entrée n'ont pas été élaborées par l'entité. Toutefois, l'entité ne peut pas négliger les données d'entrée quantitatives non observables qui sont importantes pour l'évaluation de la juste valeur et qu'elle peut obtenir au prix d'un effort raisonnable (alinéa 93(d) d'IFRS 13);

c) un rapprochement entre les soldes d'ouverture et de clôture pour les justes valeurs qui sont évaluées de façon récurrente (alinéa 93(e) d'IFRS 13). Les éléments de rapprochement à présenter sont les suivants :

- les montants comptabilisés dans le résultat net (avec mention du ou des postes du résultat net où ils sont comptabilisés),
- les montants comptabilisés dans les autres éléments du résultat global,
- les montants des achats, des ventes, des émissions et des règlements (indiqués séparément par type),
- les montants des transferts vers ou depuis le niveau 3 de la hiérarchie, les raisons qui les motivent et la politique suivie par l'entité pour déterminer à quel moment un transfert est réputé s'être produit;

d) pour les justes valeurs qui sont évaluées de façon récurrente ou non et classées au niveau 3 de la hiérarchie, une description des processus d'évaluation suivis par l'entité (alinéa 93(g) d'IFRS 13). Dans les textes supplémentaires qui accompagnent IFRS 13, le paragraphe IE65 indique qu'une entité peut fournir des informations sur les éléments suivants afin de se conformer à l'alinéa 93(g) :

- en ce qui concerne le groupe au sein de l'entité qui prend des décisions sur les politiques et les procédures d'évaluation :
 - o une description le concernant,
 - o de qui il relève,

- o les procédures de communication interne de l'information qui sont en place,
 - la fréquence de la calibration, des contrôles ex post et des autres procédures de test des modèles d'évaluation des prix, ainsi que les méthodes employées,
 - le processus d'analyse des changements intervenus dans les évaluations de la juste valeur d'une période à l'autre,
 - la manière dont l'information de tiers déterminée par l'entité et utilisée pour l'évaluation de la juste valeur a été établie conformément aux IFRS,
 - les méthodes employées pour élaborer et corroborer les données d'entrée non observables utilisées dans les évaluations de la juste valeur,
- e) une description des processus d'évaluation suivis pour les justes valeurs classées aux niveaux 2 et 3 de la hiérarchie, et la mention de tout changement dans ces processus (alinéa 93(d) d'IFRS 13).

Les membres du Groupe ont indiqué que cette liste relativement longue ne représente qu'une des quatre catégories de nouvelles informations à fournir indiquées plus haut. La liste ci-dessus d'informations à fournir serait plus longue si elle comprenait l'ensemble des nouvelles informations à fournir dans les états financiers intermédiaires imposées par l'alinéa 16A(j) d'IAS 34.

Cameron McInnis, chef comptable de la Commission des valeurs mobilières de l'Ontario, a indiqué que les entités devraient éviter de traiter une longue liste d'informations à fournir comme une liste de contrôle dont il faut cocher tous les points. Les entités devraient plutôt tenir compte de l'importance relative et fournir des informations judicieusement choisies et pertinentes qui sont utiles pour les investisseurs.

Le Groupe n'a recommandé aucune autre mesure.

IFRS 13 et IAS 36 : Juste valeur et dépréciation

IFRS 13 *Évaluation de la juste valeur* définit la juste valeur et établit un cadre pour l'évaluer dans le cas où une autre IFRS impose ou permet des évaluations à la juste valeur ou la communication d'informations à leur sujet.

IAS 36 *Dépréciation d'actifs* exige de comparer la valeur comptable d'un actif à sa valeur recouvrable pour déterminer s'il a subi une dépréciation. La valeur recouvrable est la valeur la plus élevée des deux valeurs suivantes :

- la valeur d'utilité;
- la juste valeur diminuée des coûts de sortie.

IFRS 13 donne des indications précises sur l'application de la norme aux actifs non financiers, y compris ceux entrant dans le champ d'application d'IAS 36. Les paragraphes 27 et 28 exigent que l'évaluation de la juste valeur d'un actif non financier soit fondée sur son utilisation optimale, en tenant compte de l'utilisation physiquement possible, légalement admissible et financièrement faisable.

La notion d'utilisation optimale exige l'utilisation de l'unité de comptabilisation appropriée pour l'évaluation de l'actif en cause. L'unité de comptabilisation spécifiée dans IAS 36 est l'unité

génératrice de trésorerie, qui est définie comme « le plus petit groupe identifiable d'actifs qui génère des entrées de trésorerie largement indépendantes des entrées de trésorerie générées par d'autres actifs ou groupes d'actifs ».

Des questions ont été soulevées concernant l'incidence d'IFRS 13 sur la détermination de la valeur recouvrable selon IAS 36, notamment en ce qui concerne l'interaction entre la notion d'utilisation optimale et celle d'unité génératrice de trésorerie.

Mise en situation

- L'Entité A possède des magasins partout au pays. Selon IAS 36, chaque magasin constitue une unité génératrice de trésorerie (que l'on désigne par « UGT »).
- L'Entité A détermine que la valeur d'utilité de l'une de ces UGT est inférieure à sa valeur comptable. Le magasin constituant cette UGT est situé dans un secteur où le marché des copropriétés est en pleine effervescence.
- L'Entité A possède aussi :
 - une marque qu'elle a acquise et qu'elle n'utilise pas activement, mais qu'elle détient plutôt dans un but défensif (soit d'empêcher les autres de l'utiliser);
 - des actifs communs, dont un immeuble à bureaux au centre-ville de Toronto, qu'elle occupe en totalité.

Le Groupe a examiné les questions suivantes :

- Quelles conséquences a l'adoption d'IFRS 13 sur la détermination de la valeur recouvrable dans le cas de l'Entité A?
- Comment l'application de la notion d'utilisation optimale influe-t-elle sur cette détermination?

Discussion du Groupe

Les membres du Groupe ont indiqué qu'il faut tenir compte de la juste valeur diminuée des coûts de sortie pour l'UGT présentée dans la mise en situation car la valeur d'utilité est inférieure à la valeur comptable. Comme l'indique le paragraphe 19 d'IAS 36, si la juste valeur diminuée des coûts de sortie ou la valeur d'utilité est supérieure à la valeur comptable, l'actif ne s'est pas déprécié et il n'est pas nécessaire d'estimer l'autre montant. Les membres du Groupe ont fait remarquer que, pour bon nombre d'entreprises, la valeur d'utilité d'un actif ou d'un groupe d'actifs est supérieure à sa valeur comptable et, de ce fait, il n'est pas nécessaire d'examiner plus avant l'interaction entre IFRS 13 et IAS 36.

Toutefois, dans la présente mise en situation, la valeur d'utilité est inférieure à la valeur comptable. Par conséquent, il est nécessaire de calculer la juste valeur selon IFRS 13. Le fait que le magasin soit situé dans un secteur où le marché des copropriétés est en pleine effervescence devient alors pertinent, car la juste valeur diminuée des coûts de sortie doit être déterminée conformément à IFRS 13, ce qui exige, pour les actifs non financiers, de supposer une utilisation optimale. Si la juste valeur du terrain, moins les coûts à engager pour le changement de zonage, la démolition du magasin et la mise au rebut du matériel et de l'outillage, est supérieure à la valeur d'utilité, on présume que l'utilisation optimale du terrain serait d'en changer le zonage pour y construire des copropriétés, à condition que cela soit faisable juridiquement.

Les membres du Groupe ont observé que l'unité de comptabilisation est énoncée dans IAS 36 et qu'elle ne change pas du fait de l'application d'IFRS 13. Le paragraphe 32 d'IFRS 13 indique

notamment que « [l']évaluation de la juste valeur d'un actif non financier part de l'hypothèse que celui-ci est vendu sur une base qui concorde avec l'unité de comptabilisation spécifiée dans d'autres IFRS (qui peut être un actif pris isolément). »

Les membres du Groupe ont indiqué qu'en général, la direction fait une utilisation optimale d'un actif. Par conséquent, le paragraphe 29 d'IFRS 13 contient la présomption réfutable que l'utilisation actuelle d'un actif non financier faite par l'entité correspond à son utilisation optimale à moins que le marché ou d'autres facteurs ne donnent à penser autrement. Les préparateurs doivent utiliser l'information disponible mais ne sont pas tenus d'effectuer des recherches exhaustives pour identifier d'autres utilisations. En général, la direction devrait être en mesure d'identifier facilement un actif qui est utilisé par l'entité de façon non optimale pour des raisons propres à l'entité.

Certains membres du Groupe ont demandé si la façon dont doit être appliquée IAS 36 a changé à la suite de l'adoption d'IFRS 13. D'autres membres du Groupe ont expliqué qu'IFRS 13 encadre mieux la détermination de la juste valeur diminuée des coûts de sortie et fournit des indications plus précises (le paragraphe 140I d'IAS 36 indique les paragraphes d'IAS 36 qui ont été modifiés à la suite de la publication d'IFRS 13). IFRS 13 force les préparateurs à prendre en compte d'hypothétiques intervenants externes du marché.

En outre, le fait que l'utilisation optimale d'un actif faisant partie d'un groupe d'actifs, selon ce que considèrent les intervenants externes du marché, diffère de son utilisation actuelle peut avoir des conséquences sur la détermination de la juste valeur des autres actifs non financiers de l'UGT en raison des dispositions du paragraphe 31 a) iii) d'IFRS 13, selon lesquelles les hypothèses concernant l'utilisation optimale d'un actif non financier doivent être cohérentes pour tous les actifs.

Les membres du Groupe ont indiqué que l'interaction entre IAS 36 et IFRS 13 pouvait donner lieu à certaines tensions et à la nécessité de rapprocher les niveaux requis de tests. Cette tension, à laquelle il est souvent possible de remédier en adoptant un point de vue plus réaliste des interdépendances entre les actifs et les flux de trésorerie, peut soulever la question de savoir si les UGT d'une entité sont déterminées de façon appropriée.

Les membres du Groupe ont indiqué que cette question avait été ajoutée au programme de travail du Groupe dans un but de sensibilisation aux éléments à prendre en compte pour déterminer la juste valeur diminuée des coûts de sortie.

Le Groupe n'a recommandé aucune mesure supplémentaire concernant cette question.

IAS 1 et IAS 7 : Classement de la trésorerie soumise à des restrictions

Le Groupe devra se demander si un élément de trésorerie ou un équivalent de trésorerie grevé d'une affectation d'origine externe devrait :

- être présenté comme courant ou comme non courant dans l'état de la situation financière;
- être considéré comme un équivalent de trésorerie aux fins de l'établissement du tableau des flux de trésorerie.

Le paragraphe 66 d'IAS 1 *Présentation des états financiers* indique ce qui suit :

« L'entité doit classer un actif en tant qu'actif courant lorsque :

- (a) elle s'attend à réaliser l'actif ou qu'elle entend le vendre ou le consommer dans son cycle d'exploitation normal ;
- (b) elle détient l'actif principalement à des fins de transaction ;
- (c) elle s'attend à réaliser cet actif dans les douze mois suivant la date de clôture ; ou
- (d) l'actif se compose de trésorerie ou d'équivalents de trésorerie (tels que définis dans IAS 7), sauf s'il ne peut être échangé ou utilisé pour régler un passif pendant au moins douze mois après la date de clôture.

L'entité doit classer tous les autres actifs en actifs non courants. »

Le paragraphe 6 d'IAS 7 *Tableau des flux de trésorerie* définit la trésorerie et les équivalents de trésorerie comme suit :

« La *trésorerie* comprend les fonds en caisse et les dépôts à vue.

Les *équivalents de trésorerie* sont les placements à court terme, très liquides qui sont facilement convertibles en un montant connu de trésorerie et qui sont soumis à un risque négligeable de changement de valeur. »

Mise en situation

- Une société exploite une mine dans un pays qui exige qu'une somme déterminée en trésorerie ou en équivalents de trésorerie soit mise dans un compte spécial et réservée pour la remise en état du site minier à la fin de la durée de vie de la mine.
- Les équivalents de trésorerie sont constitués de dépôts à vue et de placements à court terme, très liquides, qui sont facilement convertibles en un montant connu de trésorerie et qui sont soumis à un risque négligeable de changement de valeur.
- La durée de vie restante de la mine est estimée à dix ans.

Le Groupe s'est penché sur la question de savoir si la trésorerie et les équivalents de trésorerie soumis à des restrictions doivent être présentés dans les éléments courants ou dans les éléments non courants de l'état de la situation financière et s'ils doivent être considérés ou non comme des équivalents de trésorerie aux fins de l'établissement du tableau des flux de trésorerie.

Discussion du Groupe

Les membres du Groupe ont observé que, dans la présente mise en situation, le critère énoncé au paragraphe 66 d) d'IAS 1 n'est pas rempli car les sommes ne peuvent être échangées ou utilisées pour régler un passif pendant au moins douze mois après la date de clôture. Les sommes mises dans un compte spécial devraient être présentées comme un actif non courant dans l'état de la situation financière.

Pour clarifier les données de la mise en situation, les membres du Groupe ont posé comme hypothèse que la société présentait, dans son état de la situation financière, un montant de 10 millions \$ au titre de la trésorerie et des équivalents de trésorerie dans les actifs courants, et un montant de 3 millions \$ au titre des sommes soumises à des restrictions et mises dans un compte spécial dans les actifs non courants. Les membres du Groupe ont évalué si, d'après cette mise en situation, la trésorerie et les équivalents de trésorerie figurant à l'état des flux de trésorerie devraient s'élever à 10 millions \$ (*Point de vue A*) ou à 13 millions \$ (*Point de vue B*).

De nombreux membres du Groupe ont fait valoir le point de vue selon lequel les sommes soumises à des restrictions ne devraient pas être présentées dans l'état des flux de trésorerie

comme des équivalents de trésorerie (*Point de vue A*), car ces sommes ne peuvent être utilisées pour faire face à des engagements de trésorerie à court terme. Les membres du Groupe ont observé que le paragraphe 7 d'IAS 7 énonce, notamment, que « [l]es équivalents de trésorerie sont détenus dans le but de faire face aux engagements de trésorerie à court terme plutôt que pour un placement ou d'autres finalités. »

Cependant, les membres du Groupe se sont demandé si l'élément déterminant dans la présente mise en situation est la durée de la restriction plutôt que la nature de celle-ci. Les membres du Groupe ont indiqué qu'il devient plus difficile de déterminer la présentation appropriée dans l'état des flux de trésorerie dans d'autres situations (par exemple, une restriction selon laquelle une somme donnée doit être déposée dans un compte spécial et utilisée à une fin déterminée, comme la construction d'une mine, mais les dépenses seront engagées trois à six mois après la date de clôture). Dans cette situation, les sommes déposées dans un compte spécial ne peuvent pas être utilisées librement, mais il est prévu qu'elles seront utilisées au cours du prochain exercice. Les membres du Groupe ont indiqué qu'il est moins évident de déterminer si le montant de trésorerie et d'équivalents de trésorerie présenté dans l'état des flux de trésorerie doit comprendre ou non ces sommes soumises à des restrictions.

Certains membres du Groupe ont été d'avis que les sommes soumises à des restrictions ne devraient pas être présentées dans l'état des flux de trésorerie comme des équivalents de trésorerie. D'autres membres du Groupe ont observé que les deux approches se rencontraient dans la pratique et qu'il serait peut-être difficile d'exclure l'un ou l'autre des points de vue dans certaines situations.

Les membres du Groupe ont indiqué qu'il faut tenir compte des faits et des circonstances, notamment la nature de la restriction, pour déterminer la présentation appropriée dans l'état des flux de trésorerie.

Le Groupe a décidé de ne pas recommander au CNC de prendre des mesures supplémentaires concernant cette question.

IAS 10 : Événements postérieurs à la date de clôture liés à des positions fiscales incertaines

Les décisions prises par l'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 des positions fiscales incertaines.

IAS 12 *Impôts sur le résultat* ne donne pas d'indications précises sur la comptabilisation et l'évaluation en ce qui a trait aux positions fiscales incertaines, et les impôts sur le résultat sont exclus du champ d'application d'IAS 37 *Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels*. Vu l'absence d'indications sur le sujet dans les IFRS, on observe différents traitements des positions fiscales incertaines dans la pratique. Quelle que soit la méthode choisie, il est nécessaire de s'interroger sur la manière de refléter, selon IAS 10 *Événements postérieurs à la date de clôture*, des informations obtenues après la date de clôture dans la comptabilisation et l'évaluation d'un élément lié à une position fiscale incertaine à la date de clôture.

La question qui se pose est de savoir dans quelle mesure les événements postérieurs à la date de clôture doivent être pris en compte dans la comptabilisation et l'évaluation en ce qui a trait aux positions fiscales incertaines.

Mise en situation :

- Une entité a produit sa déclaration fiscale de 20X1 sur la base d'une position fiscale donnée et elle a déterminé qu'un aspect de cette position fiscale (par exemple, la déductibilité d'une charge particulière) était incertain à la lumière de la législation fiscale applicable.
- L'entité a déterminé qu'il existait un risque que les autorités fiscales refusent la déduction et qu'il lui fallait donc comptabiliser un passif au titre de l'obligation éventuelle de payer une somme additionnelle en impôt.
- Sur la base du taux d'imposition pratiquement en vigueur de 25 %, l'entité a comptabilisé un passif de 100 \$ relativement à une déduction de 800 \$ dont la moitié (50 %) sera à son avis refusée.
- L'entité en est à préparer ses états financiers de l'exercice clos le 31 décembre 20X7, dont la date d'autorisation de publication est le 15 mars 20X8 :
 - *Scénario 1* : En juin 20X7, les autorités fiscales commencent leur vérification concernant la position fiscale en question. L'entité n'a pas modifié son évaluation initiale de la probabilité d'acceptation de la déduction demandée, estimant encore que la moitié de celle-ci sera refusée. Toutefois, en janvier 20X8, l'entité reçoit un avis de nouvelle cotisation indiquant que la déduction de 800 \$ est refusée en totalité. L'entité détermine en janvier 20X8 qu'elle paiera les 200 \$ d'impôts exigés selon la nouvelle cotisation¹.
 - *Scénario 2* : En juin 20X7, les autorités fiscales commencent leur vérification de la déclaration fiscale. L'entité pense que la position fiscale en question est expressément visée par la vérification. Elle n'a pas modifié son évaluation initiale de la probabilité d'acceptation de la déduction demandée, continuant d'estimer que la moitié de celle-ci sera refusée. Toutefois, en janvier 20X8, les autorités fiscales terminent leur vérification et déterminent qu'il n'y aura pas de nouvelle cotisation pour l'exercice d'imposition 20X1.
 - *Scénario 3* : En février 20X8, la position fiscale est frappée de prescription.

Le Groupe s'est demandé dans quelle mesure les événements postérieurs à la date de clôture devraient être pris en compte, dans chacun des trois scénarios, dans la comptabilisation et l'évaluation des éléments liés à la position fiscale incertaine à la date de clôture.

Point de vue A : Aucun événement postérieur à la date de clôture ne devrait être pris en compte.

Point de vue B : Tous les événements postérieurs à la date de clôture devraient être pris en compte.

Point de vue C : Tous les événements postérieurs à la date de clôture devraient être pris en compte, à l'exception de la disparition de l'incertitude du seul fait du passage du temps.

Discussion du Groupe

La plupart des membres du Groupe qui ont donné leur point de vue ont appuyé le point de vue C, mais avec certaines réserves. Plusieurs membres du Groupe ont indiqué que le point de vue A n'était pas acceptable selon les IFRS, tandis que d'autres, pour appuyer le point de vue A, ont indiqué que, dans la pratique, certaines entités appliquent les PCGR américains par analogie. Les membres du Groupe ont indiqué que cet argument n'est pas valable, car le traitement comptable prévu par les PCGR américains constitue une

¹ Par souci de simplification, nous ne tenons pas compte des intérêts.

exception qui n'existe pas dans les IFRS et qui entre en conflit avec les IFRS. D'autres membres du Groupe ont indiqué que le point de vue B peut être difficile à exclure et que les trois points de vue existent, dans une certaine mesure, dans la pratique.

Bien qu'il semble exister certaines divergences en pratique, le Groupe a décidé de ne pas recommander l'étude plus approfondie de la question du fait qu'elle est inextricablement liée à la question plus large de savoir si les positions fiscales incertaines entrent dans le champ d'application d'IAS 12 ou d'IAS 37, question qui a besoin d'être éclaircie et dont l'IASB est au courant.

IAS 10 : États financiers publiés de nouveau dans le contexte d'un document d'émission – Le point sur la situation

Lors de sa réunion de [janvier 2012](#), le Groupe avait recommandé que le CNC demande des éclaircissements à l'IFRS Interpretations Committee concernant les répercussions comptables de l'application d'IAS 10 *Événements postérieurs à la date de clôture* lorsqu'une entité publie de nouveau des états financiers dans le contexte d'un document d'émission comme il est indiqué dans le titre ci-dessus.

L'IFRS Interpretations Committee a discuté du [mémoire du CNC](#) lors de ses réunions de novembre 2012, de janvier 2013 et de mai 2013. Le comité a décidé de ne pas ajouter cette question à son programme de travail, et a présenté les commentaires suivants dans sa décision relative à son programme de travail publiée dans le [numéro de mai 2013 du bulletin IFRIC Update](#) (en anglais) :

« [TRADUCTION] L'Interpretations Committee a indiqué qu'IAS 10 ne traite pas de la présentation d'états financiers publiés de nouveau dans le contexte d'un document d'émission lorsque les états financiers initialement publiés n'ont pas été retirés mais que les états financiers publiés de nouveau sont fournis à titre d'informations supplémentaires ou constituent une nouvelle présentation des états financiers initialement publiés dans un document d'émission conformément aux exigences réglementaires.

En raison de ce qui précède, et du fait que la question se pose dans plusieurs pays qui ont chacun leurs propres lois et règlements en matière de valeurs mobilières, pouvant prescrire la forme d'une nouvelle présentation des états financiers, l'Interpretations Committee a décidé de ne pas ajouter cette question à son programme de travail. »

Le Groupe a discuté des répercussions pour les entreprises canadiennes de la décision de l'IFRS Interpretations Committee concernant son programme de travail.

Discussion du Groupe

Les membres du Groupe ont indiqué que la décision de l'IFRS Interpretations Committee concernant son programme de travail est utile, car elle vient préciser qu'IAS 10 ne traite pas de la présentation d'états financiers publiés de nouveau dans le contexte d'un document d'émission lorsque les états financiers initialement publiés n'ont pas été retirés.

Les membres du Groupe ont indiqué que la décision affirme assez clairement que les IFRS n'excluent pas une approche prévoyant une double datation dans ces circonstances. En outre, les

entités peuvent être en mesure de présenter de nouveau des états financiers publiés auparavant dans le contexte d'un document d'émission et d'indiquer que ces états financiers sont conformes aux IFRS.

Les membres du Groupe ont observé que la décision définitive de l'IFRS Interpretations Committee concernant son programme de travail représentait un changement d'orientation par rapport à l'opinion générale antérieure selon laquelle la double datation n'est pas permise par les IFRS. Ce point de vue découlait de la présomption que les principes généraux d'IAS 10 doivent s'appliquer aux états financiers publiés de nouveau dans le contexte d'un document d'émission. Selon ce point de vue, il était difficile de parvenir à la conclusion que la double datation était acceptable selon les IFRS.

Les membres du Groupe ont expliqué que la décision de l'IFRS Interpretations Committee permet d'envisager cette question de manière très différente car elle vient préciser qu'IAS 10 ne traite pas de la situation en question. Par conséquent, les points de vue ont suffisamment évolué pour permettre une certaine souplesse dans la manière dont un émetteur applique les dispositions réglementaires dans ces circonstances particulières.

En outre, les discussions se poursuivent sur certains points de détail comme le rapport de l'auditeur et la présentation des activités abandonnées. L'approche définitive concernant les états financiers publiés de nouveau dans le contexte d'un document d'émission sera probablement établie à l'occasion des premiers dépôts de documents d'émission qui doivent répondre aux exigences réglementaires en cause.

Le Groupe a indiqué que le Groupe consultatif sur la réglementation des valeurs mobilières pouvait être un lieu d'échange adéquat pour étudier certaines questions de détail ainsi que les répercussions de la décision relative au programme de travail de l'IFRS Interpretations Committee sur l'information financière. Ce groupe consultatif est un comité permanent du Conseil des normes d'audit et de certification (CNAC) qui a pour mandat d'apporter son aide au CNAC pour toutes les questions relatives à la réglementation des valeurs mobilières.

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

IFRS 8 : IFRS publiées mais non encore en vigueur

Lors de sa réunion de [juillet 2012](#), le Groupe avait recommandé que le CNC envisage d'inclure des indications dans le *Manuel* pour clarifier cette question.

Les permanents du CNC ont publié sur le site Web du CNC un article intitulé « [Commentaires des permanents – IFRS nouvellement publiées : application anticipée et communication anticipée d'informations](#) » afin d'aider les parties prenantes à comprendre les questions en cause et les considérations ayant une incidence sur ce qu'elles peuvent être autorisées à faire, ou tenues de faire, pour s'acquitter de leurs obligations d'information financière.

Le CNC a publié un exposé-sondage dans lequel il est proposé d'apporter des modifications pour clarifier la Préface du *Manuel de l'ICCA – Comptabilité* et l'Introduction à la Partie I concernant les IFRS nouvelles, révisées ou modifiées.

Ces modifications ont été publiées dans la mise à jour du *Manuel* de juillet 2013.

IAS 39 : Incidences de la novation de produits dérivés sur les relations de couverture

Lors de sa réunion de [juillet 2012](#), le Groupe s'était penché sur les incidences potentielles, sur les relations de couverture préexistantes de certains établissements financiers, de la novation (rendue obligatoire en application d'un règlement) d'un dérivé compris dans une relation de couverture valide, et de son transfert à une chambre de compensation pour règlement. Le Groupe avait fait remarquer que la question ne se pose pas seulement au Canada et qu'elle fait l'objet de discussions ailleurs, notamment en Europe. Les membres du Groupe avaient mentionné qu'une éventuelle intervention du CNC ne devrait pas entraver ou ralentir l'évolution des discussions à l'international, et avaient convenu qu'il n'y avait pas de mesure immédiate à recommander au CNC.

Depuis les discussions du Groupe en 2012, l'IFRS Interpretations Committee a reçu une question à ce sujet, ce qui a abouti en février 2013 à la publication par l'IASB d'un exposé-sondage, « [Novation de dérivés et maintien de la comptabilité de couverture \(Projet de modification d'IAS 39 et d'IFRS 9\)](#) ».

Dans son exposé-sondage, l'IASB se propose d'apporter une modification de portée limitée à IAS 39 *Instruments financiers : Comptabilisation et évaluation* et à IFRS 9 *Instruments financiers*, qui permettrait le maintien d'une relation de couverture existante dans le cas où une partie à un instrument de couverture opère novation du dérivé au profit d'une contrepartie centrale en conséquence de l'application de textes légaux ou réglementaires, si certaines conditions sont remplies.

Lors de sa réunion de mai 2013, l'IASB a discuté d'une analyse des lettres de commentaires reçues, notamment celle du CNC. À titre provisoire, il a décidé d'élargir le champ d'application des modifications afin de permettre le maintien de la comptabilité de couverture dans le cas de la novation volontaire d'un dérivé au profit d'une contrepartie centrale du fait de modifications législatives et réglementaires, notamment lorsque cette novation fournit à l'entité un accès indirect à la contrepartie centrale.

L'IASB a publié ces modifications à IAS 39 et à IFRS 9 à la fin de juin 2013.

IAS 1 : Continuité d'exploitation

Lors de sa réunion de [mars 2010](#), le Groupe avait discuté des dispositions du paragraphe 25 d'IAS 1 *Présentation des états financiers*, qui imposent à la direction d'indiquer les 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. Le Groupe avait recommandé que le CNC demande à l'IASB de songer à clarifier et à étendre les obligations d'information prescrites par IAS 1 en matière de continuité d'exploitation, et une communication à cet effet avait par la suite été envoyée aux permanents de l'IASB. En juillet 2010, l'IFRS Interpretations Committee a décidé de ne pas ajouter cette question à son programme de travail, et a indiqué dans sa décision que, pour être utiles, les informations fournies doivent indiquer que les incertitudes qui sont communiquées sont susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son activité.

En novembre 2012, l'IFRS Interpretations Committee a reçu une demande d'éclaircissement de la part de l'International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) concernant les paragraphes 25 et 26 d'IAS 1. L'IFRS Interpretations Committee a décidé de proposer d'apporter [une modification de portée limitée à IAS 1](#).

En mars 2013, l'IASB a examiné le projet de modification de l'IFRS Interpretations Committee qui :

- maintient essentiellement inchangées les indications relatives à la continuité de l'exploitation comme base de préparation des états financiers;
- fournit des indications sur la façon de déterminer les incertitudes significatives;
- contient des dispositions sur les informations à fournir sur les incertitudes significatives.

L'IASB a discuté de la question de savoir si cette question devrait être réglée principalement dans les IFRS, par les auditeurs ou les autorités de réglementation. L'IASB s'est aussi demandé si la quantité proposée d'informations à fournir était appropriée et si les cas où une entité devrait fournir ces informations étaient clairs. L'IASB a décidé provisoirement d'enrichir les propositions qui lui ont été recommandées par l'IFRS Interpretations Committee. L'IASB devrait poursuivre ses discussions sur ces propositions en septembre 2013. Le programme de travail de l'IASB prévoit la publication d'un exposé-sondage portant sur cette modification de portée limitée au cours du quatrième trimestre de 2013.

NOUVELLE BASE DE DONNÉES DES QUESTIONS TRAITÉES

En avril 2013, les permanents du CNC ont lancé une nouvelle base de données, pouvant faire l'objet de recherches et de tris et renfermant les 126 questions traitées par le Groupe lors des 13 réunions qu'il a tenues depuis sa création. Pour chaque question, il est possible d'accéder à une brève description, à l'extrait pertinent du compte rendu de la réunion et à la webdiffusion audio. Les parties prenantes qui éprouvent un problème d'application des IFRS peuvent maintenant savoir rapidement et facilement si le Groupe a traité de la question ou d'une question analogue.