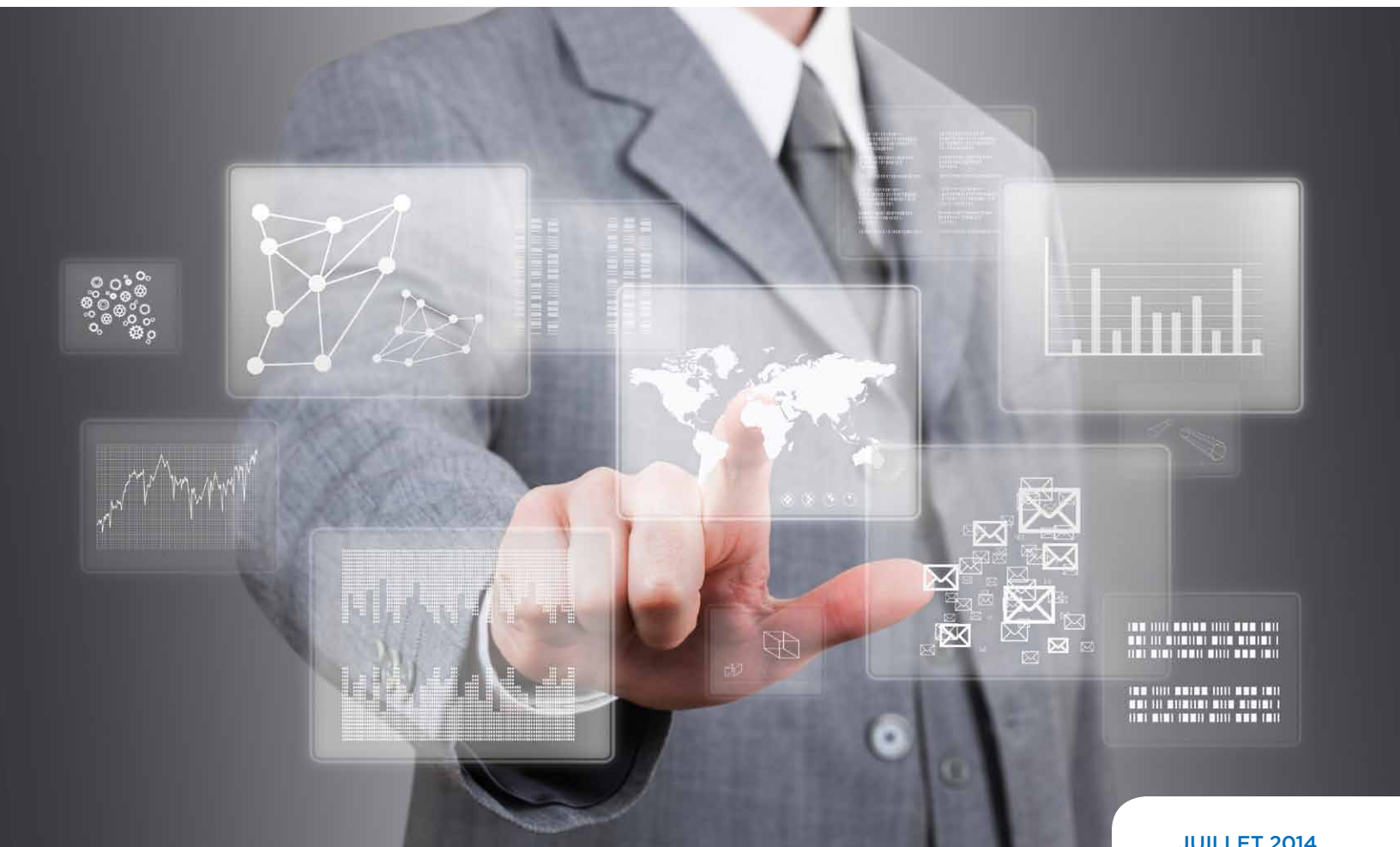


Normes comptables pour les entreprises à capital fermé

GUIDE POUR MIEUX COMPRENDRE LES CHOIX DE CONVENTIONS COMPTABLES ET DE DISPOSITIONS TRANSITOIRES

Martin Cloutier, CPA, CA • Mazars Harel Drouin, s.E.N.C.R.L.



Normes comptables pour les entreprises à capital fermé

GUIDE POUR MIEUX COMPRENDRE LES CHOIX DE CONVENTIONS COMPTABLES ET DE DISPOSITIONS TRANSITOIRES

Martin Cloutier, CPA, CA • Mazars Harel Drouin, S.E.N.C.R.L.

AVIS AU LECTEUR

CPA Canada entreprend des initiatives visant à aider les entreprises et les professionnels en exercice. Le présent guide s'appuie sur les NCECF en vigueur en juillet 2014. Il contient des indications de mise en œuvre ne faisant pas autorité et n'a pas été adopté, sanctionné, approuvé ou influencé de quelque autre façon que ce soit par le Conseil des normes comptables, ou par tout autre conseil ou comité de CPA Canada, ou par les instances dirigeantes ou les membres de CPA Canada ou d'un ordre provincial. On s'attend à ce que le professionnel en exercice exerce son jugement professionnel pour déterminer si les indications contenues dans le présent guide sont appropriées et pertinentes compte tenu des circonstances propres à la mission qu'il réalise.

© 2015 Comptables professionnels agréés du Canada

Tous droits réservés. Cette publication est protégée par des droits d'auteur et ne peut être reproduite, stockée dans un système de recherche documentaire ou transmise de quelque manière que ce soit (électroniquement, mécaniquement, par photocopie, enregistrement ou toute autre méthode) sans autorisation écrite préalable.

Pour obtenir des renseignements concernant l'obtention de cette autorisation, veuillez écrire à permissions@cpacanada.ca.

Table des matières

Introduction	1
Date de transition	3
1 Décisions à prendre	5
Choisir les options de transition les plus pertinentes pour l'entité lors de l'application initiale des normes	
1.1 Application initiale des normes	5
1.2 Regroupements d'entreprises	7
1.3 Juste valeur des immobilisations corporelles	10
1.4 Écarts de conversion cumulés	12
1.5 Instruments financiers	13
1.6 Paiements à base d'actions	14
1.7 Obligations liées à la mise hors service d'immobilisations	15
1.8 Opérations entre apparentés	16
1.9 Exceptions à l'application rétrospective d'autres normes	16
1.10 Informations à fournir	19
2 Décisions à prendre	21
Choisir les méthodes comptables que l'entreprise appliquera de manière continue	
2.1 Filiales	22
2.2 Satellites	23
2.3 Coentreprises	23

2.4	Actifs incorporels générés en interne – Frais de développement	25
2.5	Impôts sur les bénéfices	27
2.6	Instruments financiers	29
	Conclusion	33
	Annexe 1	35
	Exemples de choix de méthodes comptables et de leurs incidences sur les états financiers	
	Annexe 2	47
	Différences entre la comptabilisation à la valeur de consolidation, la consolidation et la comptabilisation à la valeur d'acquisition des participations	
	Annexe 3	57
	Exemple de comptabilisation d'instruments financiers au coût amorti lorsque l'instrument comporte des conditions hors marché	
	Annexe 4	61
	Exemples de feuilles de travail pour l'établissement des montants affectant le solde d'ouverture des bénéfices non répartis au moment de la transition	

Avant-propos

La présente publication vise à aider les lecteurs à comprendre les choix de méthodes comptables permis par les Normes comptables pour les entreprises à capital fermé (NCECF) (Partie II du *Manuel de CPA Canada – Comptabilité*). Elle vise à expliquer les choix de méthodes comptables que les dirigeants devront effectuer et les options de transition dont ils pourront se prévaloir lors de l'application initiale des NCECF. Cette publication vise également à illustrer, à l'aide d'un cas pratique fondé sur un certain nombre d'hypothèses, l'incidence que pourraient avoir ces choix sur un jeu d'états financiers.

Les explications présentées dans la présente publication ne sont pas exhaustives et ne visent pas à englober ou illustrer l'ensemble des choix de méthodes comptables. Les lecteurs doivent consulter le texte des NCECF afin d'en comprendre pleinement l'incidence sur la préparation d'états financiers conformes aux NCECF. Il est également important de noter que les exemples chiffrés se limitent à présenter des extraits d'états financiers fictifs et n'illustrent pas toutes les informations qui doivent être communiquées dans un premier jeu d'états financiers conformes aux NCECF lors de la transition.

Comptables professionnels agréés du Canada (CPA Canada) tient à exprimer sa reconnaissance à l'auteur principal Martin Cloutier, CPA, CA, pour avoir conçu ce guide et aux coauteurs Jocelyn Patenaude, CPA, CA, Claude Laroche, CPA, CA, et Andrée Lavigne, CPA, CA, pour leur apport à l'élaboration de ce guide. CPA Canada tient également à remercier Sophie Girard, Maryse Giroux, CPA, CA, et Elizabeth Lebeau, CPA, CA, pour leur contribution.

Auteur principal

Martin Cloutier, CPA, CA
Mazars Harel Drouin, S.E.N.C.R.L.

Coauteurs

Jocelyn Patenaude, CPA, CA
Behna, Cormier, Gougeon, Ouellette, S.E.N.C.R.L.

Claude Laroche, CPA, CA
HEC Montréal

Andrée Lavigne, CPA, CA
(directrice du projet) CPA Canada

Autres collaboratrices

Sophie Girard
Mazars Harel Drouin, S.E.N.C.R.L.

Maryse Giroux, CPA, CA
Mazars Harel Drouin, S.E.N.C.R.L.

Elizabeth Lebeau, CPA, CA
Mazars Harel Drouin, S.E.N.C.R.L.

Introduction

Le présent document vise à aider les entreprises qui appliqueront les Normes comptables pour les entreprises à capital fermé (NCECF) dans l'analyse des diverses options qui y sont prévues, en vue de la prise de décisions éclairées.

Ces normes comptables simplifient plusieurs notions auparavant comprises dans la Partie V du *Manuel de CPA Canada - Comptabilité*. Dans les NCECF, les obligations d'information ont été considérablement réduites afin de tenir compte du contexte spécifique des entreprises à capital fermé. La notion d'information différentielle a été remplacée par des choix de méthodes comptables ou par des dispositions simplifiées.

Les NCECF ont également été conçues de manière à favoriser leur adoption par les entreprises ayant auparavant opté pour la présentation d'informations financières hors PCGR (choix fréquent dans le cadre des missions de compilation). Plusieurs entités avaient fait ce choix car elles estimaient que les coûts relatifs à la présentation d'états financiers conformes aux PCGR dépassaient les avantages d'une telle présentation pour les utilisateurs. Les NCECF, qui permettent de réduire le coût de préparation des états financiers, devraient faire l'objet d'une application plus généralisée parmi ces entités.

Dans bon nombre d'entreprises à capital fermé, il n'y a pas d'opérations complexes. Bien qu'il soit important que les entreprises à capital fermé comprennent les implications des NCECF et leur incidence sur leurs affaires, de nombreuses petites entreprises qui appliquent les normes comptables avant basculement ne seront pas beaucoup touchées et pourraient ne voir pratiquement aucun changement dans leurs états financiers.

Il est important de bien comprendre les options offertes dans le cadre des NCECF avant d'établir le bilan d'ouverture. Certains des choix offerts ont une incidence sur la comptabilisation, tant pour l'exercice considéré que pour les exercices futurs, et d'autres ne s'appliquent qu'à la présentation du bilan d'ouverture à la date de transition aux NCECF.

Les choix à effectuer et les décisions à prendre pour l'application de ces normes ont plus précisément trait aux deux questions suivantes :

1. Quelles sont les options de transition dont on peut se prévaloir lors de l'application initiale des normes?
2. Quels sont les principaux choix de méthodes comptables pour l'application des NCECF sur une base continue et lesquels devrait-on retenir?

Le présent document résume, par type de décisions à prendre, les diverses options offertes et fournit des exemples chiffrés.

Aux fins de la prise de décisions concernant les choix de méthodes comptables, les entreprises à capital fermé devraient communiquer avec leurs prêteurs et les autres utilisateurs de leurs états financiers pour s'assurer de prendre en compte les besoins d'information de ces intéressés et de les informer des changements susceptibles de toucher les états financiers ainsi que de leur incidence sur les ratios financiers et les clauses restrictives.

Date de transition

La date de transition aux NCECF est le début de la première période pour laquelle une entité présente des informations comparatives complètes selon les nouvelles normes.

Par exemple :

- Une entreprise dont l'exercice financier se termine le 31 décembre appliquera pour la première fois les NCECF à ses états financiers pour l'exercice clos le 31 décembre 20X1. Les effets de cette date d'entrée en vigueur seront les suivants :
 - les derniers états financiers publiés selon les normes comptables appliquées auparavant (ou hors PCGR) seront ceux de l'exercice clos le 31 décembre 20X0;
 - ces états financiers devront être retraités conformément aux NCECF à des fins de comparaison avec les états financiers de l'exercice clos le 31 décembre 20X1;
 - un bilan d'ouverture conforme aux NCECF devra être fourni en date du 1^{er} janvier 20X0;
 - le bilan au 31 décembre 20X1 comportera donc trois colonnes préparées individuellement selon les NCECF, soit :

Bilan au 31 décembre 20X1	Bilan au 31 décembre 20X0	Bilan d'ouverture au 1 ^{er} janvier 20X0
------------------------------	------------------------------	--

CHAPITRE 1

Décisions à prendre

Choisir les options de transition¹ les plus pertinentes pour l'entité lors de l'application initiale des normes

1.1 Application initiale des normes (chapitre 1500)

La Partie II du *Manuel de CPA Canada-Comptabilité*, Normes comptables pour les entreprises à capital fermé, contient un chapitre sur l'application initiale des normes. Le passage aux NCECF implique en effet plusieurs changements de méthodes comptables. Le principe de base du chapitre 1500 est l'application rétrospective des exigences des NCECF et du choix de méthodes comptables effectué. Cela peut nécessiter le retraitement des soldes d'ouverture et des états financiers de l'exercice précédent compris dans le premier jeu d'états financiers établi selon les NCECF. Cependant, afin de réduire les coûts liés à la transition, le chapitre 1500 permet aux entités de choisir de ne pas retraiter rétrospectivement certains aspects des états financiers à la date de transition. (La date de transition correspond au début de l'exercice présenté à des fins de comparaison dans les premiers états financiers établis selon les NCECF, soit le 1^{er} janvier 20X0 dans l'exemple précédent.) Ces exemptions sont facultatives et entraîneront donc des choix. De plus, l'application initiale des normes exige que certains aspects des états financiers ne soient pas retraités rétrospectivement.

1 Remarque : Bien qu'on emploie le terme « exemptions » dans le chapitre 1500, on utilise parfois dans le présent guide, pour plus de clarté, le terme « options de transition » pour renvoyer à ces exemptions.

Tout d'abord, soulignons que les changements de méthodes comptables découlant des choix effectués lors du basculement aux NCECF devront être appliqués et communiqués conformément aux dispositions du chapitre 1506, « Modifications comptables », et ils impliqueront généralement une application rétrospective. Parmi les changements pouvant découler de la comptabilisation différente de certains éléments du bilan, mentionnons :

- le reclassement entre les passifs et les capitaux propres;
- le reclassement du cumul des autres éléments du résultat étendu, puisque cette notion n'existe pas dans les NCECF;
- le changement de la base d'évaluation d'un actif, par exemple un placement comptabilisé au coût que l'on évaluera à sa juste valeur conformément aux NCECF.

Le bilan d'ouverture pour l'exercice fourni à des fins de comparaison présentera les postes d'actif, de passif et de capitaux propres comme si l'entité avait toujours appliqué les NCECF, sauf lorsqu'elle se prévaut d'une ou de plusieurs des exemptions dont il est question ci-dessous. Soulignons que toutes les incidences des redressements effectués seront reflétées dans le solde d'ouverture des bénéfices non répartis retraités.

Les méthodes comptables retenues lors de l'établissement du bilan d'ouverture constitueront les méthodes comptables que l'entreprise appliquera par la suite de manière continue et comparative. Ces choix peuvent avoir une incidence importante sur certains postes financiers et affecteront également les ratios auxquels certains utilisateurs des états financiers attachent une grande importance. Il importe donc de ne pas prendre cet exercice à la légère car il y aura plusieurs incidences maintenant et dans l'avenir.

À la date de transition, une entité peut se prévaloir d'une exemption à l'égard du retraitement rétrospectif de l'un ou de plusieurs des éléments suivants :

1. regroupements d'entreprises (voir les paragraphes 1500.10 et .11);
2. juste valeur (voir les paragraphes 1500.12 et .13);
3. avantages sociaux futurs (voir les paragraphes 1500.16 à .16A);
4. écarts de conversion cumulés (voir les paragraphes 1500.17 et .18);
5. instruments financiers (voir les paragraphes 1500.19 à .21);
6. paiements fondés sur des actions (voir les paragraphes 1500.22 et .23);
7. obligations liées à la mise hors service d'immobilisations (voir le paragraphe 1500.24);
8. opérations entre apparentés (voir le paragraphe 1500.25).

Ces exemptions sont les seules qui soient permises et une entité ne peut pas les appliquer à d'autres éléments par analogie. Ces choix d'exemption sont applicables une seule fois, soit au moment de l'application initiale.

Voyons maintenant un peu plus en détail chacune des exemptions facultatives.

1.2 Regroupements d'entreprises (paragraphe 1500.10 et .11)

DÉCISION À PRENDRE

Choisir d'appliquer rétrospectivement ou prospectivement le chapitre 1582, « Regroupements d'entreprises » (voir l'exemple à l'Annexe 1, note 2 A).

- L'entité a la possibilité d'appliquer prospectivement le chapitre 1582, « Regroupements d'entreprises »; cela signifie que les regroupements d'entreprises antérieurs à la date de transition n'ont pas à être retraités à cette date.
- Si l'entité choisit de retraiter un regroupement d'entreprises antérieur à la date de transition, tous les regroupements d'entreprises postérieurs à ce regroupement doivent être comptabilisés selon le chapitre 1582 des NCECF.
- Les regroupements d'entreprises survenus au cours de l'exercice présenté à des fins de comparaison doivent être comptabilisés selon les NCECF. S'ils ne l'ont pas été, ils doivent être retraités.

Application prospective

Le chapitre 1500 prévoit une exemption permettant une application prospective des nouvelles règles de comptabilisation des regroupements d'entreprises. Voici les incidences de cette exemption :

- l'entité maintiendra le traitement comptable qu'elle avait appliqué à ses regroupements d'entreprises dans ses états financiers antérieurs. Par exemple, une société qui avait utilisé la méthode de la fusion d'intérêts communs pour un regroupement n'aura pas à réévaluer les actifs et passifs qui ont découlé de cette opération;

- l'entité qui adopte les normes et qui fait le choix de l'application prospective comptabilise à la date de transition aux NCECF :
 - tous les actifs qu'elle a acquis et les passifs qu'elle a pris en charge à l'occasion d'un regroupement d'entreprises passé, sauf les actifs financiers et passifs financiers qu'elle a décomptabilisés au cours des périodes antérieures;
- l'entité qui adopte les NCECF exclut de son bilan d'ouverture :
 - tout élément comptabilisé selon les normes d'information financière antérieures qui ne satisfait pas aux conditions de comptabilisation d'un actif ou d'un passif selon les NCECF;
 - toute variation qui en découle est portée aux bénéficiaires non répartis, sauf si elle résulte du reclassement d'un actif incorporel dans l'écart d'acquisition.
- à la date de transition aux normes comptables pour les NCECF, l'écart d'acquisition est comptabilisé dans le bilan d'ouverture à sa valeur comptable déterminée selon le référentiel comptable antérieur, après que les ajustements suivants ont été apportés :
 - l'écart d'acquisition est augmenté du montant de tout élément comptabilisé en tant qu'actif incorporel selon le référentiel comptable antérieur, mais qui ne satisfait pas aux conditions de comptabilisation d'un actif incorporel selon les NCECF. De même, l'écart d'acquisition est diminué du montant de tout élément comptabilisé en tant qu'actif incorporel selon les NCECF, mais qui n'avait pas été comptabilisé à ce titre selon le référentiel comptable antérieur et qui avait été inclus dans l'écart d'acquisition;
 - l'écart d'acquisition est soumis à un test de dépréciation à la date de transition aux NCECF, lorsque la situation indique que la valeur comptable de l'unité d'exploitation à laquelle il se rattache pourrait excéder sa juste valeur.

De plus, l'application prospective du chapitre 1582 implique que l'entité n'aura pas à retraiter les participations ne donnant pas le contrôle. Les incidences des NCECF sur ces participations seront reflétées dans les résultats au 31 décembre 20X0, même s'il en résulte un solde déficitaire pour les actionnaires sans contrôle. (Auparavant, la part des actionnaires sans contrôle ne pouvait être inférieure à zéro.)

Précisions

- Il se peut que, par le passé, certains actifs acquis et passifs pris en charge n'aient pas été comptabilisés parce qu'ils ne répondaient pas aux conditions de comptabilisation prévues dans les normes alors appliquées, mais qu'ils répondent maintenant aux conditions de comptabilisation énoncées au chapitre 1582.
- Il est possible que certains actifs financiers et passifs financiers aient été décomptabilisés selon les normes appliquées avant le basculement, c'est-à-dire selon les normes qui étaient alors en vigueur. Même dans le cas où, selon le chapitre 1582, ils ne répondraient plus aux conditions de décomptabilisation, il n'est pas permis de les comptabiliser à nouveau, sauf s'ils répondent aux conditions de comptabilisation à la suite d'une opération ou d'un événement ultérieur.

Application rétrospective

- L'entité peut choisir d'appliquer le nouveau chapitre 1582 rétrospectivement à tous les regroupements d'entreprises survenus avant la date de transition.

L'entité peut également choisir d'appliquer rétrospectivement la norme à ses regroupements d'entreprises survenus à compter d'un certain moment avant le basculement.

- L'entité peut déterminer un regroupement d'entreprises en particulier à titre de premier regroupement à retraiter. Les regroupements d'entreprises antérieurs à ce premier regroupement ne sont pas retraités, ce qui réduit le coût de la recherche d'informations et de l'application rétrospective. Toutefois, tous les regroupements d'entreprises postérieurs devront être retraités selon le chapitre 1582.

Si une entité qui adopte les NCECF retraite un regroupement d'entreprises pour se conformer au chapitre 1582, elle applique également les chapitres 1601, « États financiers consolidés », et 1602, « Participations ne donnant pas le contrôle », à compter de la date du premier retraitement.

Tableau comparatif des incidences selon les choix

Voici quelques exemples d'incidences possibles des choix lors de l'application initiale du chapitre 1582.

Étapes	Application rétrospective	Application prospective
Comptabiliser et reclasser les transactions qui répondent à la définition de regroupements d'entreprises	X	
Recalculer et comptabiliser les regroupements d'entreprises	X	
Comptabiliser les actifs acquis et les passifs pris en charge qui répondent aux conditions de comptabilisation	X	X
Exclure les actifs acquis et les passifs pris en charge qui ne répondent plus aux conditions de comptabilisation	X	X
Appliquer les chapitres 1601 et 1602 aux regroupements passés	X	

Le tableau ci-dessus met en évidence le fait que le choix de l'application rétrospective entraîne beaucoup plus de travail que celui de l'application prospective. En cas de traitement rétrospectif, on doit en effet avoir accès à l'information relative aux regroupements d'entreprises passés, en faire l'analyse détaillée, recalculer la part des actionnaires sans contrôle et fournir cette information en fonction des modifications de méthodes comptables et des dispositions du chapitre 1500. Il faut évaluer le choix de l'application rétrospective en fonction du rapport coûts/avantages.

1.3 Juste valeur des immobilisations corporelles (paragraphes 1500.12 et .13)

DÉCISION À PRENDRE

Réévaluer ou non une ou plusieurs immobilisations corporelles (voir l'exemple à l'Annexe 1, note 2 B).

À la date de transition, une entité a deux possibilités en ce qui concerne les immobilisations corporelles :

- évaluer les immobilisations choisies à leur juste valeur à la date de transition. Cette juste valeur deviendra le coût réputé de ces immobilisations corporelles à compter de cette date (aucune réévaluation à la hausse ultérieure possible);
- évaluer la valeur comptable établie selon le chapitre 3061, « Immobilisations corporelles ».

Ainsi, vous pourriez par exemple réévaluer un ou plusieurs bâtiments à leur juste valeur alors que votre matériel roulant demeurerait à sa valeur comptable nette.

Notons :

- que cette réévaluation n'est possible qu'à la date de transition et ne pourra être effectuée lors des exercices ultérieurs;
- que le coût réputé constitue un substitut du coût, ou du coût après amortissement (disparition du solde de l'amortissement cumulé à la date de transition);
- que si une réévaluation intégrale, selon le chapitre 1625, « Réévaluation intégrale des actifs et des passifs », avait eu lieu avant le basculement aux NCECF, l'entreprise peut utiliser une telle évaluation à la juste valeur comme nouveau coût réputé à la date d'évaluation.

Certaines entités pourraient juger qu'il est avantageux de présenter des immobilisations corporelles à leur juste valeur dans leur bilan, reflétant ainsi leur valeur actuelle, mais comme ce choix ne s'applique qu'à la date de transition, son attrait est limité.

Par ailleurs, ce choix entraîne des coûts, puisque les entités doivent procéder à l'évaluation de la juste valeur de ces actifs aux fins de leur comptabilisation, ce qui requiert généralement d'avoir recours à un expert. Ce choix aura également plusieurs autres incidences, dont, normalement :

- une augmentation de l'actif et des capitaux propres;
- une diminution du ratio dettes/capitaux propres;
- une augmentation de la charge d'amortissement subséquente.

Vous devriez être attentifs aux incidences de ce choix sur le résultat net, en particulier lorsque des ententes, des modes de rémunération ou des clauses restrictives sont calculées sur la base de ce chiffre. Ce choix pourrait également avoir des incidences fiscales, notamment sur la possibilité de se prévaloir de la réduction du taux d'impôt accordé aux petites entreprises et sur le taux de crédits d'impôt à l'investissement.

1.4 Écarts de conversion cumulés (paragraphes 1500.17 et .18)

DÉCISION À PRENDRE

Se prévaloir ou non de l'option de comptabiliser au solde d'ouverture des bénéfices non répartis à la date de transition le solde des écarts de conversion cumulés qui a été intégré dans les capitaux propres (ou dans le cumul des autres éléments du résultat étendu selon la Partie V).

Le chapitre 1651, « Conversion des devises », impose à l'entreprise :

- de classer certains écarts de conversion sous un poste distinct des capitaux propres;
- en cas de cession d'une partie ou de l'ensemble d'un établissement étranger, de comptabiliser au résultat l'écart de conversion cumulé qui se rattache à cet établissement étranger (y compris, le cas échéant, les gains et les pertes sur les opérations de couverture connexes), en l'incluant dans le gain ou la perte sur cession.

Si l'entreprise se prévaut de cette exemption :

- les écarts de conversion cumulés sont réputés nuls pour tous les établissements à la date de transition;
- le gain ou la perte sur toute cession ultérieure d'un établissement exclut les écarts de conversion ayant pris naissance avant la date de transition, mais inclut les écarts de conversion ultérieurs.

Le recours à cette exemption implique que le solde des écarts de conversion cumulés qui a été intégré dans les capitaux propres (ou dans le cumul des autres éléments du résultat étendu selon la Partie V) sera comptabilisé au solde des bénéfices non répartis à la date de transition. Par la suite, le chapitre 1651 continuera de s'appliquer et les nouveaux écarts de conversion seront présentés dans les capitaux propres.

Le fait qu'une entreprise ait ou non des pertes latentes liées à un établissement dont elle prévoit se départir à court terme peut influencer sur la décision de se prévaloir ou non de l'option.

1.5 Instruments financiers (paragraphe 1500.19 à .21)

DÉCISION À PRENDRE

Se prévaloir ou non des exemptions prévues concernant les instruments financiers.

Le chapitre 3856, « Instruments financiers », impose la comptabilisation initiale des instruments financiers à leur juste valeur. Il permet aussi de choisir (à quelques exceptions près) d'évaluer ultérieurement tous les instruments financiers à la juste valeur, ce choix s'effectuant individuellement pour chaque instrument financier (voir le point 2.7 du présent document). Le chapitre 1500 prévoit que tout ajustement nécessaire, lors de la comptabilisation et de l'évaluation des instruments financiers à la date de transition, sera porté au solde des bénéfices non répartis du bilan d'ouverture.

Les incidences de la comptabilisation des instruments financiers selon les NCECF pourraient être très différentes selon les méthodes comptables appliquées auparavant. Une entité qui appliquait les normes contenues dans la version « sans IF » de la Partie V du *Manuel de CPA Canada – Comptabilité* pourrait avoir à comptabiliser ses instruments financiers au coût étant donné l'obligation de comptabiliser initialement tous les instruments financiers à la juste valeur selon le chapitre 3856.

Les exemptions prévues à l'égard de l'application du chapitre 3856 sont les suivantes :

- permettre à l'entreprise de ne pas classer distinctement les composantes de passif et de capitaux propres d'un instrument financier hybride lorsque la composante passif de cet instrument est éteinte à la date de transition;
- permettre à l'entreprise de désigner tout actif financier et passif financier existant à la date du bilan d'ouverture afin de l'évaluer à la juste valeur (conformément à l'alinéa 3856.13 a)).

La première exemption aura une utilisation limitée puisqu'elle ne concerne que les instruments financiers hybrides émis avant la date de transition, dont le passif serait éteint, mais dont la composante capitaux propres serait toujours existante.

La deuxième exemption permet à une entité de désigner, à la date de transition, tout actif financier ou passif financier pour qu'il soit évalué à la juste valeur. Ainsi, une entité pourra, lors de l'établissement de son bilan d'ouverture à la date de transition (peu importe si l'instrument financier était déjà comptabilisé ou non), décider si l'un ou l'autre de ses instruments financiers sera évalué à sa juste valeur par la suite. Notez que ce choix est irrévocable.

1.6 Paiements à base d'actions (paragraphe 1500.22 et .23)

DÉCISION À PRENDRE

Retraiter ou non les rémunérations à base d'actions attribuées ou émises avant la date de transition.

Il existe deux exemptions à l'égard des rémunérations et autres paiements à base d'actions :

- la première permet de ne pas appliquer les dispositions en matière de constatation et d'évaluation du chapitre 3870, « Rémunérations et autres paiements à base d'actions », aux rémunérations à base d'actions attribuées ou émises avant la date de transition. Cette exemption est particulièrement avantageuse pour les entreprises qui n'ont pas comptabilisé leurs rémunérations à base d'actions conformément à la Partie V et dont les instruments de capitaux propres attribués sont encore exerçables à la date de transition. Les entreprises devront toutefois se conformer aux obligations d'information applicables prévues au chapitre 3870, « Rémunérations et autres paiements à base d'actions »;
- selon la deuxième, une entité qui utilisait la méthode de la valeur minimale lors d'attributions de rémunérations à base d'actions n'est pas tenue d'appliquer la méthode de la valeur calculée aux attributions antérieures à la date de transition. Cette exemption permet aux entreprises d'éviter des coûts supplémentaires pour recueillir l'information nécessaire à la réévaluation des rémunérations attribuées avant la date de transition.

Notez que la différence entre la méthode de la valeur minimale et la méthode de la valeur calculée a trait à la volatilité prise en compte dans l'évaluation de la juste valeur des options. La méthode de la valeur

minimale permettait d'exclure la volatilité dans l'estimation de la valeur d'une option. La méthode de la valeur calculée oblige l'entité à tenir compte soit de la volatilité fondée sur les opérations sur ses propres titres, soit de la volatilité historique d'un indice sectoriel approprié, tel qu'il est proposé au paragraphe 3870.A14.

1.7 Obligations liées à la mise hors service d'immobilisations (paragraphe 1500.24)

DÉCISION À PRENDRE

Choisir entre appliquer les dispositions du chapitre 3110, « Obligations liées à la mise hors service d'immobilisations », depuis la date de mise en service de l'immobilisation, ou évaluer les obligations à la date de transition en se fondant sur les durées de vie originale et résiduelle des immobilisations correspondantes.

L'exemption permise à l'égard de l'application du chapitre 3110 concerne les entreprises qui n'avaient jamais comptabilisé leurs obligations liées à la mise hors service d'immobilisations en conformité avec ce chapitre. Ces entreprises peuvent évaluer les obligations de l'une ou l'autre des façons suivantes :

- évaluer l'obligation à la date de sa création conformément au chapitre 3110, « Obligations liées à la mise hors service d'immobilisations », et calculer avec précision les amortissements et les charges de désactualisation afin d'identifier le montant à porter au solde des bénéfices non répartis du bilan d'ouverture. Ceci implique de remonter dans le temps afin de déterminer les soldes exacts à comptabiliser au bilan d'ouverture lors de la transition aux NCECF;
- évaluer les obligations à la date de transition aux NCECF et estimer le montant de la valeur comptable des immobilisations correspondantes en se fondant sur leurs durées de vie originale et résiduelle. La différence entre la variation des obligations et celle de la valeur comptable des immobilisations est portée au solde d'ouverture des bénéfices non répartis à la date de transition. Ce choix implique l'évaluation de l'obligation à la date de transition et l'estimation, par la direction, de l'ajustement à apporter au coût amorti de l'immobilisation (la différence étant comptabilisée à titre d'ajustement au solde d'ouverture des bénéfices non répartis).

- Cette exemption permet à l'entreprise qui ne comptabilisait pas ses obligations liées à la mise hors service d'immobilisations d'une manière compatible avec les dispositions du chapitre 3110 de calculer les obligations à la date de transition. Ainsi, l'entreprise n'a pas à reconstituer les obligations à une date antérieure, à augmenter la valeur comptable des immobilisations correspondantes et à amortir par la suite cette augmentation pour les périodes antérieures à la date de transition. Cette exemption n'est pas offerte aux entreprises qui comptabilisaient antérieurement leurs obligations liées à la mise hors service d'immobilisations d'une manière compatible avec les dispositions du chapitre 3110 puisque ces entreprises auront déjà comptabilisé ces obligations et l'augmentation de leur valeur comptable dans leurs états financiers précédents.

1.8 Opérations entre apparentés (paragraphe 1500.25)

DÉCISION À PRENDRE

Retraiter ou non les opérations entre apparentés qui n'ont pas été comptabilisées conformément au chapitre 3840, « Opérations entre apparentés », avant la date de transition.

Une entreprise n'est pas tenue de retraiter les actifs et passifs liés à des opérations entre apparentés antérieures à la date de transition.

Cette exemption est intéressante pour une entité qui n'établissait pas ses états financiers en conformité avec les PCGR, mais qui voudrait appliquer les NCECF. Sans cette exemption, il pourrait effectivement se révéler difficile et coûteux de retracer les informations requises aux fins de la comptabilisation rétrospective de ces opérations.

1.9 Exceptions à l'application rétrospective d'autres normes

Le chapitre 1500 interdit l'application rétrospective de certaines dispositions des NCECF qui concernent :

1. la décomptabilisation d'actifs financiers et de passifs financiers (voir les paragraphes 1500.27 et .28);
2. la comptabilité de couverture (voir les paragraphes 1500.29 et .30);
3. les estimations (voir les paragraphes 1500.31 à .33);
4. les participations ne donnant pas le contrôle (voir le paragraphe 1500.34).

Décomptabilisation d'actifs financiers et de passifs financiers (paragraphe 1500.27 et .28)

- Une entité doit appliquer prospectivement les règles de décomptabilisation des actifs financiers non dérivés ou des passifs financiers non dérivés prévues au chapitre 3856, « Instruments financiers ». L'entité doit donc appliquer ces normes uniquement aux opérations réalisées à compter de la date de transition.

Cependant, une entité peut choisir une date antérieure à la date de transition et appliquer rétrospectivement les règles de décomptabilisation aux opérations survenues entre cette date et la date du bilan d'ouverture, pourvu que les informations nécessaires à la comptabilisation des opérations aient été disponibles au moment où les transactions ont eu lieu.

Comptabilité de couverture (paragraphe 1500.29 et .30)

- Il est interdit de désigner rétrospectivement des opérations antérieures à la date de transition comme des relations de couverture.
- Toutes les relations de couverture reflétées dans le bilan d'ouverture à la date de transition doivent remplir les conditions d'applicabilité de la comptabilité de couverture prévues au chapitre 3856.
- Lorsqu'une entité avait antérieurement désigné une relation de couverture qui satisfait aux critères prévus au paragraphe 3856.31, elle devra ajuster la valeur comptable de l'élément couvert et de l'élément de couverture pour refléter le montant qui aurait été comptabilisé si elle avait toujours appliqué le chapitre 3856.

Ainsi, une entité qui désigne une relation de couverture avant l'application des NCECF devrait s'assurer du respect immédiat des règles du chapitre 3856 afin d'éviter des redressements lors de l'établissement du bilan d'ouverture.

Estimations (paragraphe 1500.31 à .33)

- L'établissement du bilan d'ouverture à la date de transition exigera l'ajustement de certains postes pour satisfaire aux exigences des NCECF. Il est possible que les éléments concernés aient été comptabilisés en ayant recours à des estimations. Dans ce cas, conformément au chapitre 1506, « Modifications comptables », si l'entité obtient de nouvelles informations concernant ces estimations, elles doivent être traitées comme étant des révisions d'estimations et

les ajustements en découlant doivent être comptabilisés en résultat dans l'exercice touché par les ajustements plutôt que dans le solde d'ouverture des bénéfices non répartis.

- Certaines modifications de méthodes comptables provoquées par l'application des NCECF pourraient nécessiter l'utilisation d'estimations qui n'étaient pas nécessaires auparavant. Ces estimations doivent être effectuées au moyen des informations disponibles à la date du bilan d'ouverture établi selon les NCECF.

Participations ne donnant pas le contrôle (paragraphe 1500.34)

- Une entité devra appliquer prospectivement les dispositions suivantes du chapitre 1602, « Participations ne donnant pas le contrôle », à moins qu'elle ne retrace ses regroupements d'entreprises antérieurs à la date d'application initiale des nouvelles normes :
 - les dispositions des paragraphes 1602.05 et .06 s'appliquant aux changements dans la participation d'une société mère dans une filiale qui n'entraînent pas la perte du contrôle de celle-ci;
 - les dispositions des paragraphes 1602.09 à .12 sur la comptabilisation de la perte de contrôle d'une filiale;
 - la disposition du paragraphe 1602.14, qui exige la répartition du résultat entre les propriétaires de la société mère et les détenteurs de participations ne donnant pas le contrôle, même s'il en résulte un solde déficitaire pour ces derniers.
- Ceci implique que toutes ces modifications seront reflétées dans le bilan d'ouverture et que l'ajustement sera comptabilisé dans le solde d'ouverture des bénéfices non répartis de ce même bilan.
- Une entité peut cependant choisir d'appliquer rétrospectivement les exigences du chapitre 1582, « Regroupements d'entreprises », à des regroupements antérieurs à la date de transition. Dans ce cas, l'entité doit également appliquer les exigences du chapitre 1602 aux regroupements retraités.

1.10 Informations à fournir (paragraphe 1500.35 à .37)

- Selon les NCECF, les entités seront tenues de fournir chacune des informations suivantes dans leurs premiers états financiers complets établis selon les NCECF :
 - chacun des montants portés aux bénéficiaires non répartis à la date de transition en raison de l'adoption de ces normes, avec motifs à l'appui;
 - un rapprochement du résultat net figurant dans les derniers états financiers de l'entité et du résultat net déterminé selon les NCECF pour la même période, qui indique clairement les raisons des modifications apportées;
 - des explications sur les principaux retraitements apportés à l'état des flux de trésorerie (lorsque l'entité présentait un tel état);
 - des indications sur les exemptions dont l'entité s'est prévalu.
- Lorsque l'adoption des NCECF n'a aucune incidence sur les bénéfices non répartis ou le résultat net, il est possible d'inclure une déclaration en ce sens plutôt qu'un rapprochement. Lorsque l'adoption des NCECF entraîne des changements qui ne sont pas importants, l'entité peut envisager de ne pas fournir les rapprochements. Elle doit également prendre en compte les exigences du paragraphe 1400.05 du *Manuel*, à savoir « [...] fournir suffisamment d'informations sur l'ampleur et la nature des opérations ou des événements qui ont un effet sur sa situation financière, ses résultats d'exploitation et ses flux de trésorerie pour les périodes présentées, et dont la dimension, la nature et l'incidence sont telles que leur mention est nécessaire à la compréhension de cet effet », et se demander si l'adoption des NCECF constitue un événement dont les incidences doivent être mentionnées, même si celles-ci ne sont pas importantes.

L'Annexe 1 présente à l'aide d'un cas fictif, l'entreprise ABC, des exemples de notes et de tableaux qui illustrent une façon de présenter certaines des informations à fournir lors de la publication des premiers états financiers complets préparés en conformité avec les NCECF. Veuillez noter que cet exemple ne présente pas un jeu complet d'états financiers ni toutes les informations à fournir lors de l'adoption de ces normes.

L'Annexe 4 propose des feuilles de travail pour faciliter l'établissement du bilan d'ouverture et le rapprochement des résultats nets en fonction des choix offerts au chapitre 1500.

CHAPITRE 2

Décisions à prendre

Choisir les méthodes comptables que l'entreprise appliquera de manière continue

Choix de méthodes comptables

Les sociétés admissibles qui adopteront les NCECF pourront opter pour différentes méthodes comptables. Voici la liste des possibilités offertes :

2.1 Filiales (chapitre 1590)

- Consolidation
- Comptabilisation à la valeur de consolidation
- Comptabilisation à la valeur d'acquisition

2.2 Satellites (chapitre 3051)

- Comptabilisation à la valeur de consolidation
- Comptabilisation à la valeur d'acquisition

2.3 Coentreprises (chapitre 3055)

- Consolidation proportionnelle
- Comptabilisation à la valeur de consolidation
- Comptabilisation à la valeur d'acquisition

2.4 Actifs incorporels générés en interne – frais de développement (chapitre 3064)

- Capitaliser les frais de développement
- Passer en charges les dépenses liées à la phase de développement

2.5 Impôts sur les bénéfices (chapitre 3465)

- Méthode des impôts exigibles
- Méthode des impôts futurs

2.6 Instruments financiers (chapitre 3856)

- Évaluer les actifs financiers ou passifs financiers à la juste valeur
- Évaluer les actifs financiers ou passifs financiers, autres que les titres de capitaux propres cotés sur un marché actif et les dérivés, au coût après amortissement

FILIALES, SATELLITES ET COENTREPRISES

2.1 Filiales (chapitre 1590)

DÉCISION CONCERNANT LES PARTICIPATIONS DANS LES FILIALES

Pour les filiales, une entité doit adopter l'une ou l'autre des méthodes comptables suivantes (1590.15) :

- Consolidation
- Comptabilisation à la valeur de consolidation
- Comptabilisation à la valeur d'acquisition

La méthode choisie doit être appliquée à toutes les filiales.

À l'Annexe 2, nous présentons l'incidence de ces choix sur les données financières.

2.2 Satellites (chapitre 3051)

DÉCISION CONCERNANT LES PARTICIPATIONS DANS LES SATELLITES

En ce qui a trait aux participations dans des entités « satellites », une entreprise doit comptabiliser sa participation selon l'une des deux méthodes comptables suivantes (3051.05) :

- Comptabilisation à la valeur de consolidation
- Comptabilisation à la valeur d'acquisition

La méthode choisie doit être appliquée à toutes les entités satellites.

2.3 Coentreprises (chapitre 3055)

DÉCISION CONCERNANT LES PARTICIPATIONS DANS DES COENTREPRISES

En ce qui a trait aux participations dans des coentreprises, le coentrepreneur doit comptabiliser ses participations dans des coentreprises selon l'une des trois méthodes suivantes (3055.17) :

- Consolidation proportionnelle
- Comptabilisation à la valeur de consolidation
- Comptabilisation à la valeur d'acquisition

La méthode choisie doit être appliquée à toutes les coentreprises.

Méthodes comptables possibles par type de participation

Méthode	Participations dans une filiale	Participations dans des satellites	Participations dans des coentreprises
Consolidation	✓	s. o.	s. o.
Consolidation proportionnelle	s. o.	s. o.	✓
Valeur de consolidation	✓	✓	✓
Valeur d'acquisition	✓	✓	✓

Observations sur ces méthodes :

- la consolidation permet de représenter l'activité économique du groupe entier tant au bilan qu'à l'état des résultats;
- la consolidation proportionnelle permet d'intégrer de manière détaillée, tant dans le bilan que dans l'état des résultats, l'activité économique liée à la participation de l'entité dans la coentreprise;
- la présentation des participations à la valeur de consolidation permet de présenter dans les résultats un montant équivalent au résultat consolidé. Toutefois, l'état des résultats et le bilan ne comprennent pas d'informations détaillées au sujet de l'entité émettrice;
- finalement, la comptabilisation de la participation à la valeur d'acquisition, bien que facile, ne représente que le coût d'acquisition de la participation. Il est donc nécessaire de consulter les états financiers de l'entité émettrice pour mesurer l'activité de l'entité non consolidée ou non présentée à la valeur de consolidation.

Les restrictions suivantes s'appliquent concernant les choix liés aux trois types de participation ci-dessus (chapitres 1590, 3051 et 3055) :

- la même méthode comptable doit être appliquée pour une même catégorie de participations (p. ex. toutes les filiales doivent faire l'objet du même traitement);
- pour les filiales (1590.16) et les sociétés satellites (3051.06) dont les titres de capitaux propres sont cotés sur un marché actif, la méthode de la comptabilisation à la valeur d'acquisition est remplacée par la méthode de la juste valeur.

Dépréciation d'une participation

À la fin de chaque exercice financier, l'entité devra se demander s'il existe des indications d'une possible dépréciation de la participation. Si aucune indication ne laisse croire à une telle dépréciation, l'entité n'aura pas à effectuer un test de dépréciation. Voici des indications de dépréciation :

- forte baisse des activités;
- problèmes récurrents de liquidité qui pourraient remettre en cause les activités courantes de l'entité;
- difficultés importantes de remboursement des créances et des intérêts aux créanciers et fournisseurs.

Lorsqu'un changement défavorable important est observé (3051.21) :

- réduire la valeur comptable de la participation en comptabilisant une moins-value en résultat net, au plus élevé des montants suivants :
 - la valeur actualisée des flux de trésorerie attendus de la participation, calculée au moyen d'un taux d'intérêt courant du marché, approprié à cet actif;
 - le prix qu'elle pourrait obtenir de la vente de la participation à la date de clôture.

Par contre, si des événements qui se produisent ultérieurement à la comptabilisation d'une moins-value réduisent l'ampleur de cette moins-value, une reprise de valeur devra être constatée en résultat net. La valeur comptable de la participation ne devra toutefois pas excéder sa valeur si la moins-value n'avait pas été comptabilisée.

L'Annexe 2 présente une comparaison des états financiers d'une société qui comptabilise sa participation dans une filiale selon chacune des trois méthodes suivantes :

- Valeur de consolidation
- Comptabilisation à la valeur de consolidation
- Comptabilisation à la valeur d'acquisition

2.4 Actifs incorporels générés en interne – Frais de développement (chapitre 3064)

DÉCISION À PRENDRE (3064.40)

- Capitaliser les frais de développement (lorsque l'actif répond aux six critères de capitalisation).
- Passer en charges les dépenses liées à la phase de développement (même si l'actif répond à tous les critères de capitalisation).

Les dépenses liées à la phase de développement d'un actif incorporel sont portées au bilan à titre d'actifs incorporels si l'entité peut démontrer que les critères de capitalisation suivants sont respectés (3064.41) :

1. la faisabilité technique de l'achèvement de l'actif incorporel en vue de sa mise en service ou de sa vente;
2. l'intention de l'entité d'achever l'actif incorporel et de l'utiliser ou de le vendre;
3. sa capacité à utiliser ou à vendre l'actif incorporel;

4. la disponibilité de ressources techniques, financières et autres, appropriées pour achever le développement et utiliser ou vendre l'actif incorporel;
5. la capacité de l'entité à évaluer de façon fiable les dépenses attribuables à l'actif incorporel au cours de son développement; et
6. la façon dont l'actif incorporel générer a les avantages économiques futurs probables. L'entité doit démontrer, entre autres choses, l'existence d'un marché pour la production issue de l'actif incorporel ou pour l'actif incorporel lui-même ou, si celui-ci doit être utilisé en interne, son utilité.

L'entité peut toutefois décider de passer en charges les dépenses liées à la phase de développement d'un actif incorporel même si l'actif répond à tous les critères de capitalisation.

La méthode comptable choisie doit être appliquée uniformément aux dépenses engagées pour tous les projets internes qui correspondent à la phase de développement.

Mentionnons que :

- la décision de passer en charges les dépenses engagées durant la phase de développement élimine la nécessité d'effectuer un suivi et de produire une documentation à l'interne dans le cas d'une capitalisation, ainsi que la nécessité de procéder à un test de dépréciation;
- la décision de capitaliser ou non influe sur le bénéfice net et le ratio dettes/capitaux propres;
- l'observation² de la pratique a démontré :
 - que les critères utilisés pour déterminer s'il est approprié d'inscrire à l'actif les actifs incorporels générés en interne font largement appel au jugement de la direction et en pratique beaucoup d'entités passent en charges les coûts qui s'y rattachent;
 - que les utilisateurs des états financiers n'accordent généralement pas beaucoup de valeur aux actifs générés en interne et que, par conséquent, leur passation en charges ou leur capitalisation n'affecte que très peu leurs décisions.

2 Voir le document « Historique des fondements et conclusions » de la Partie II du *Manuel de CPA Canada – Comptabilité*, Normes comptables pour les entreprises à capital fermé.

Les préparateurs des états financiers devraient donc se pencher sur la pertinence de l'information fournie aux utilisateurs afin de décider s'il convient de capitaliser ou non les dépenses de la phase de développement.

2.5 Impôts sur les bénéfiques (chapitre 3465)

DÉCISION À PRENDRE (3465.03)

- Méthode des impôts exigibles
- Méthode des impôts futurs

Vous aurez à choisir entre ces deux méthodes :

- Méthode des impôts exigibles :

Selon cette méthode, seules les sommes à recevoir ou à payer au cours de l'exercice courant sont comptabilisées. Par contre, plusieurs informations doivent être présentées par voie de notes, notamment (3465.88) :

- un rapprochement entre le taux d'imposition prévu par les lois fiscales et le taux d'imposition réel à l'état des résultats (en dollars ou en pourcentage);
- le montant des réserves pour gains en capital et autres réserves similaires devant être incluses dans le bénéfice imposable au cours des cinq prochaines années et le moment où elles le seront;
- le montant des pertes fiscales inutilisées reportées en avant et des crédits d'impôts inutilisés;
- la partie de la charge (l'économie) d'impôts liée aux opérations qui sont débitées (ou créditées) aux capitaux propres.

- Méthode des impôts futurs :

Selon cette méthode, les actifs et les passifs d'impôts futurs sont présentés directement dans les états financiers. Les avantages fiscaux auxquels l'entité a droit sont également inscrits au bilan, notamment les impôts découlant d'un report de pertes, lorsqu'il est plus probable qu'improbable que ces avantages se réaliseront.

Étant donné que les états financiers présentent les impôts exigibles de l'exercice ainsi que la valeur comptable des impôts futurs à la date de clôture, les informations à présenter par voie de notes se trouvent réduites. On doit cependant y ajouter, au besoin (3465.89) :

- la charge (l'économie) d'impôts exigibles prise en compte dans la détermination du bénéfice ou de la perte avant activités abandonnées;
- la charge (l'économie) d'impôts futurs prise en compte dans la détermination du bénéfice ou de la perte avant activités abandonnées;
- la fraction du coût (de l'économie) des impôts exigibles et des impôts futurs rattachée aux opérations qui sont débitées (ou créditées) aux capitaux propres;
- le montant total des pertes fiscales inutilisées et des réductions d'impôts inutilisées, de même que les écarts temporaires déductibles pour lesquels aucun actif d'impôt futur n'a été constaté.

Ces choix sont les mêmes que ceux qui étaient offerts dans le cadre du régime d'information différentielle de la Partie V. Le choix de l'une ou l'autre de ces méthodes dépendra des avantages liés à la présentation de ces informations, notamment des besoins de l'entité et des utilisateurs de ses états financiers par rapport aux coûts de la présentation des informations, et du fait que ces utilisateurs désirent ou non que soient présentés dans le corps du bilan et de l'état des résultats les impôts résultant des écarts entre la valeur comptable et la valeur fiscale des actifs et des passifs.

Notez cependant que le chapitre 1400, « Normes générales de présentation des états financiers », exige de l'entité de :

« ...fournir des informations suffisantes à propos des opérations ou des événements qui ont un effet sur la situation financière, les résultats d'exploitation et les flux de trésorerie de l'entité pour les périodes présentées, et dont la dimension, la nature et l'incidence sont telles que leur mention est nécessaire à la compréhension de cet effet. »
(paragraphe 1400.04(b)).

L'entité doit donc juger, dans le cas où elle utilise la méthode des impôts exigibles, s'il est nécessaire de mentionner l'ampleur des écarts temporaires aux fins de la compréhension des états financiers.

2.6 Instruments financiers (chapitre 3856)

DÉCISION À PRENDRE (3856.13)

- Évaluer à la juste valeur les actifs financiers ou les passifs financiers.
- Évaluer au coût après amortissement les actifs financiers ou passifs financiers autres que les titres de capitaux propres cotés sur un marché actif et les dérivés.

Les NCECF regroupent dans une norme unique de comptabilisation des instruments financiers. Ainsi, toutes les entreprises doivent comptabiliser leurs instruments financiers conformément aux dispositions du chapitre 3856.

POINTS SAILLANTS

- Simplification de la classification des instruments financiers et élimination du résultat étendu.
- Possibilité d'attribuer une valeur nulle à l'option permettant la conversion d'un passif financier en instrument de capitaux propres et de présenter les instruments d'emprunt convertibles entièrement dans le passif.
- Modèle de dépréciation de valeur unique, lorsque des événements laissent croire à une possible perte de valeur de l'instrument financier; de plus, les pertes de valeur font l'objet d'une reprise lorsque justifié.
- La comptabilité de couverture demeure facultative et a été simplifiée :
 - La comptabilité de couverture s'applique uniquement lorsque les conditions essentielles de l'élément de couverture et de l'élément couvert sont les mêmes.
 - L'entité n'est pas tenue d'évaluer l'efficacité de la couverture.
 - L'entité doit continuer d'appliquer la comptabilité de couverture tant que l'élément couvert existe (à moins que des changements ne surviennent dans la relation de couverture).
 - L'exigence relative à la documentation formelle concernant la relation de couverture est moins élevée.
 - L'identification d'opérations pouvant être désignées à titre d'opérations de couverture est permise.
 - Il y a cessation de la relation de couverture lorsque l'élément couvert consiste en une opération future et qu'il cesse d'être probable que l'opération future se réalise pour le montant désigné.

Règle de base

Selon les normes, tous les actifs financiers et les passifs financiers doivent être évalués à leur juste valeur lors de leur constatation initiale. Dans la majorité des cas, cette valeur devrait être identique au prix payé pour l'actif financier ou au montant engagé dans le cas des passifs financiers. Cependant, dans certaines situations, la juste valeur pourrait être différente du montant initialement engagé; par exemple lorsque l'entreprise contracte un prêt sans intérêt.

Précision

PRÊT SANS INTÉRÊT OU À UN TAUX D'INTÉRÊT INFÉRIEUR AU TAUX DU MARCHÉ

Habituellement, lorsqu'une opération entraîne la création d'un passif financier, la juste valeur de cet instrument correspond à sa valeur nominale. Toutefois, il existe des situations pour lesquelles la juste valeur pourrait différer de cette valeur nominale. Prenons l'exemple d'une entité qui se voit octroyer un prêt sans intérêt. Dans cette situation, la juste valeur du prêt au moment de l'octroi est inférieure à la valeur nominale de ce prêt. L'entité doit donc évaluer la juste valeur initiale du prêt. Une méthode courante consiste à actualiser les flux de trésorerie futurs relatifs au prêt au moyen d'un taux d'intérêt fondé sur une donnée comparable sur le marché. Un taux d'actualisation approprié pourrait être établi soit :

- en utilisant un taux d'intérêt pour un titre d'emprunt d'une institution financière semblable pour un prêt comportant des caractéristiques similaires; ou
- en utilisant le taux de la Banque du Canada pour un titre obligataire ayant une durée similaire, ajusté en fonction du risque de crédit de l'entité.

L'Annexe 3 présente un exemple d'application.

La direction de l'entreprise doit prendre une décision importante quant à la méthode d'évaluation ultérieure de chacun des instruments financiers de l'entité. Elle pourra faire un choix irrévocable entre les deux possibilités suivantes :

1. conserver l'instrument financier au coût ou au coût après amortissement (s'il y a lieu);

2. réévaluer l'instrument³ à sa juste valeur à chaque date de clôture et ainsi comptabiliser les variations de juste valeur en résultat net.

Notons cependant que si la comptabilisation au coût est retenue, l'instrument financier est initialement comptabilisé à sa juste valeur à la date d'acquisition, ajustée en fonction du montant des commissions et des coûts de transaction directement attribuables à la création, à l'acquisition, à l'émission ou à la prise en charge de l'instrument financier, et que la différence entre ce coût ajusté et la valeur nominale est amortie sur la durée de vie de l'instrument.

De plus, cette règle comporte l'exception suivante : les placements dans des instruments de capitaux propres cotés sur un marché actif ainsi que les dérivés⁴ qui ne sont pas désignés comme éléments constitutifs d'une relation de couverture admissible seront toujours évalués à leur juste valeur.

La direction devra tenir compte de plusieurs éléments avant de prendre sa décision, notamment :

- le choix de l'évaluation ultérieure à la juste valeur est irrévocable pour chaque actif financier ou passif financier;
- la juste valeur fournit une meilleure indication des flux de trésorerie que l'entreprise pourrait obtenir de son placement à une date donnée;
- les utilisateurs des états financiers accordent généralement une plus grande importance à la juste valeur qu'au coût;
- l'évaluation de certains instruments financiers peut s'avérer ardue et coûteuse.
- l'évaluation des placements dans des instruments de capitaux propres d'entreprises à capital fermé en est un bon exemple, puisque les données nécessaires aux fins de cette évaluation ne sont pas toujours facilement accessibles. De plus, les coûts d'évaluation sont récurrents, puisque l'évaluation doit être effectuée à chaque date de clôture;
- la juste valeur d'un instrument financier peut fluctuer et ainsi rendre les résultats nets plus volatils;
- la comptabilisation à la juste valeur reflète une information qui devient rapidement désuète.

3 Cette réévaluation s'applique tout autant aux actifs financiers qu'aux passifs financiers. Cela signifie qu'une entité ayant fait le choix d'évaluer un passif financier à la juste valeur doit comptabiliser en résultat toute variation de celle-ci.

4 Exemples de dérivés (obligation de comptabilisation à la juste valeur) :

- contrats à terme d'une institution financière;
- swaps (garanties de taux et devises);
- contrat d'options sur des actions cotées sur un marché actif;
- contrat d'options sur actions d'une société à capital fermé devant être réglées en trésorerie.

Conclusion

L'application des NCECF implique des choix au moment de la transition sur lesquels les préparateurs des états financiers doivent se pencher. Le présent document couvre ces principaux choix. Afin de prendre les décisions les plus pertinentes, il est primordial, lors de l'évaluation des choix initiaux, de comprendre les incidences immédiates et futures des choix permis sur les états financiers, l'ampleur du travail à effectuer en lien avec chacun des choix, ainsi que les besoins des utilisateurs des états financiers. Une communication ouverte avec ces derniers s'avère primordiale.

ANNEXE 1

Exemples de choix de méthodes comptables et de leurs incidences sur les états financiers

Cette annexe illustre à l'aide d'un cas fictif, l'entreprise ABC, des exemples de choix de méthodes comptables effectués et d'exemptions utilisées lors de l'adoption des NCECF, ainsi que des informations concernant ces choix et leur incidence sur les soldes d'ouverture. Veuillez noter que cet exemple ne présente pas un jeu complet d'états financiers ni toutes les informations à fournir lors de l'adoption des NCECF. L'exemple n'illustre qu'une des façons de présenter certaines des informations à fournir lors de la publication des premiers états financiers complets préparés en conformité avec les NCECF et ne constitue pas un état financier modèle.

L'entreprise ABC est une entité fictive qui applique les Normes comptables canadiennes pour les entreprises à capital fermé (NCECF) pour la première fois. L'exemple comprend :

- le bilan non consolidé au 31 décembre 20X1 avec les soldes comparatifs au 31 décembre 20X0;
- le bilan d'ouverture au 1^{er} janvier 20X0, soit la date de transition aux NCECF;
- les états non consolidés des résultats pour les exercices clos les 31 décembre 20X1 et 20X0;
- l'état des variations des capitaux propres au 31 décembre 20X1 et au 31 décembre 20X0;

- des extraits de notes et de tableaux décrivant les méthodes comptables choisies par ABC et appliquées conformément aux NCECF et leurs répercussions sur ses états financiers. La note 2 « Incidence du changement de règles comptables » explique les répercussions de l'application initiale des NCECF.

La société détient une filiale en propriété exclusive, acquise le 1^{er} janvier 20X0 pour 1 375 076 \$. Cette filiale a par la suite émis des actions, le 1^{er} janvier 20X1, à d'autres actionnaires pour une contrepartie de 385 000 \$, soit une participation de 20 %. Le prix d'émission des actions correspondait à leur valeur comptable à cette date. À des fins de simplification de l'exemple, nous avons posé l'hypothèse que la valeur comptable constituait une estimation raisonnable de la juste valeur des actifs acquis et des passifs pris en charge.

La société a choisi de se prévaloir des exemptions permises par le chapitre 1500 du *Manuel de CPA Canada* pour ce qui a trait au retraitement des regroupements d'entreprises, à la juste valeur des immobilisations corporelles et au retraitement des opérations entre apparentés, qui sont décrites à la note 2 « Incidence du changement de règles comptables ». On utilise un taux d'imposition de 20 % aux fins de l'exemple.

Annexe 1.1

ABC LTÉE			
Bilan non consolidé		Au 31 décembre 20X1	
	20X1	20X0	Au 1 ^{er} janvier 20X0
ACTIF			
ACTIF À COURT TERME			
Encaisse	177 844 \$	150 300 \$	150 275 \$
Débiteurs	1 618 454	1 641 921	992 620
Stocks	2 770 188	2 469 536	2 224 150
Frais payés d'avance	153 041	173 630	130 433
Contrat de change à terme	103 794	—	91 035
	4 823 321	4 435 387	3 588 513
PARTICIPATION DANS UNE FILIALE	1 593 468	1 547 342	1 375 076
IMMOBILISATIONS CORPORELLES	8 567 409	7 519 370	7 668 792
ACTIFS INCORPORELS	1 010 126	848 067	741 721
	15 994 324 \$	14 350 166 \$	13 374 102 \$
PASSIF			
PASSIF À COURT TERME			
Créditeurs	2 020 055 \$	1 555 494 \$	1 496 525 \$
Swap de taux d'intérêt	27 245	—	29 796
Impôts futurs	15 345		12 248
Tranche à court terme de la dette à long terme	851 051	605 753	688 841
	2 913 696	2 161 247	2 227 410
DETTE À LONG TERME	875 248	1 405 135	1 508 197
IMPÔTS FUTURS	1 123 747	1 033 517	918 295
	4 912 691	4 599 899	4 653 902
CAPITAUX PROPRES			
CAPITAL-ACTIONS			
Actions catégorie D et catégorie G (rachetables au gré du porteur ou par l'émetteur pour un montant global de 2 900 000 \$) (note 3)	1 950 000	1 950 000	1 950 000
Autres actions	700	700	700
	1 950 700	1 950 700	1 950 700
BÉNÉFICES NON RÉPARTIS	9 130 933	7 799 567	6 769 500
	11 081 633	9 750 267	8 720 200
	15 994 324 \$	14 350 166 \$	13 374 102 \$

Annexe 1.2

ABC LTÉE		
État non consolidé des résultats		
Pour l'exercice clos le 31 décembre 20X1		
	20X1	20X0
CHIFFRE D'AFFAIRES	17 233 704 \$	14 490 809 \$
COÛT DES PRODUITS VENDUS	11 105 575	9 382 460
BÉNÉFICE BRUT	6 128 129	5 108 349
CHARGES		
Frais de vente	2 534 294	2 285 392
Frais d'administration	1 568 913	1 370 458
Frais financiers	113 329	109 961
	4 216 536	3 765 811
BÉNÉFICE AVANT IMPÔTS SUR LES BÉNÉFICES	1 911 593	1 342 538
IMPÔTS SUR LES BÉNÉFICES		
Exigibles	560 778	381 763
Futurs	105 575	102 974
	666 353	484 737
BÉNÉFICE AVANT QUOTE-PART	1 245 240	857 801
Quote-part du bénéfice net de la filiale	86 126	172 266
BÉNÉFICE NET	1 331 366 \$	1 030 067 \$

ABC LTÉE			
État non consolidé de la variation des capitaux propres			
Pour l'exercice clos le 31 décembre 20X1			
	Capital-actions	Bénéfices non répartis	Capitaux propres
Solde au 1 ^{er} janvier 20X0 (note 2)	1 950 700	6 769 500	8 720 200
Bénéfice net		1 030 067	1 030 067
Solde au 31 décembre 20X0	1 950 700	7 799 567	9 750 267
Bénéfice net		1 331 366	1 331 366
Solde au 31 décembre 20X1	1 950 700 \$	9 130 933 \$	11 081 633 \$

Annexe 1.3

ABC LTÉE

Notes complémentaires (extraites des états financiers non consolidés) au 31 décembre 20X1

1. Extrait des principales méthodes comptables

Les états financiers ont été établis selon les normes comptables canadiennes pour les entreprises à capital fermé et comprennent les principales méthodes comptables suivantes :

Participation dans une filiale

L'entité présente seulement des états financiers non consolidés et la participation dans la filiale est comptabilisée à la valeur de consolidation.

Instruments financiers

a. Évaluation des instruments financiers

La société évalue initialement ses actifs financiers et passifs financiers à la juste valeur, ajustée, dans le cas d'un instrument financier qui ne sera pas évalué ultérieurement à sa juste valeur, en fonction du montant des coûts de transaction qui lui sont directement attribuables.

Elle évalue ultérieurement tous ses actifs financiers et ses passifs financiers, autres que les dérivés et les titres de capitaux propres cotés sur un marché actif, au coût après amortissement. Les dérivés et les titres de capitaux propres cotés sur un marché actif sont évalués ultérieurement à la juste valeur. Les contrats de change et de swap de taux d'intérêt qui ne constituent pas des éléments de couverture sont évalués à la juste valeur. Les variations de juste valeur sont comptabilisées en résultat net.

La juste valeur des contrats de change et des swaps de taux d'intérêt a été établie en fonction des rapports obtenus de l'institution financière.

Les actifs financiers évalués au coût après amortissement se composent de l'encaisse et des débiteurs.

Les passifs financiers évalués au coût après amortissement se composent de créditeurs et de la dette à long terme.

b. Dépréciation

Les actifs financiers évalués au coût après amortissement sont soumis à un test de dépréciation s'il existe des indications d'une possible perte de valeur. Lorsqu'un changement défavorable important dans le calendrier où le montant prévu des flux de trésorerie futurs est observé pour un actif financier ou un groupe d'actifs financiers, une moins-value est comptabilisée en résultat net. Cette moins-value correspond à la différence entre la valeur comptable et le plus élevé des montants suivants :

- i. la valeur actualisée des flux de trésorerie attendus de l'actif ou du groupe d'actifs;
- ii. le prix que l'on peut obtenir de la vente de l'actif ou du groupe d'actifs;
- iii. la valeur de réalisation nette de tout bien affecté en garantie du remboursement de l'actif ou du groupe d'actifs.

Lorsque des événements subséquents à la dépréciation confirment qu'il y a reprise de valeur, celle-ci doit être comptabilisée en résultat net jusqu'à concurrence du montant de la dépréciation comptabilisée antérieurement.

Annexe 1.4

ABC LTÉE

Notes complémentaires (extraites des états financiers non consolidés) au 31 décembre 20X1

2. Incidence du changement de règles comptables

La société a choisi d'appliquer les normes de la Partie II du *Manuel de CPA Canada - Comptabilité*, Normes comptables pour les entreprises à capital fermé, en conformité avec les principes comptables généralement reconnus du Canada.

Les présents états financiers sont les premiers états financiers de la société préparés en conformité avec les NCECF.

Les états financiers de l'exercice terminé le 31 décembre 20X1 ont été établis en conformité avec les dispositions du chapitre 1500, « Application initiale des normes », du *Manuel de CPA Canada*.

L'incidence de l'adoption de ces normes a été comptabilisée dans les bénéfices non répartis à la date de transition, soit le 1^{er} janvier 20X0.

La société a choisi de se prévaloir des exemptions suivantes permises lors de l'application initiale des normes :

- i. appliquer prospectivement, à compter de la date de transition, les chapitres 1582, « Regroupements d'entreprises », 1601, « États financiers consolidés », et 1602, « Participations ne donnant pas le contrôle »;
- ii. procéder à la réévaluation du matériel et de l'outillage à la juste valeur et utiliser cette juste valeur à la date de transition en tant que coût réputé;
- iii. ne pas retraiter les actifs et passifs liés à des opérations entre apparentés antérieures à la date de transition.

L'incidence de ces exemptions est reflétée dans le rapprochement des bénéfices non répartis figurant dans le bilan au 1^{er} janvier 20X0.

Annexe 1.5

ABC LTÉE

Notes complémentaires (extraites des états financiers non consolidés)
au 31 décembre 20X1

2. Incidence du changement de règles comptables (suite)

		Bilan au 1 ^{er} janvier 20X0 selon les états financiers établis antérieurement	Variations aux bénéfices non répartis	Bilan au 1 ^{er} janvier 20X0 selon les NCECF
ACTIF À COURT TERME		ACTIF		
Encaisse		150 275 \$	\$	150 275 \$
Débiteurs		992 620		992 620
Stocks		2 224 150		2 224 150
Frais payés d'avance		130 433		130 433
Contrat de change à terme	C		91 035	91 035
		3 497 478	91 035	3 588 513
PARTICIPATION DANS UNE FILIALE	A	1 415 038	(39 962)	1 375 076
IMMOBILISATIONS CORPORELLES	B	3 525 026	4 143 766	7 668 792
ACTIFS INCORPORELS		741 721		741 721
		9 179 263 \$	4 194 839 \$	13 374 102 \$
PASSIF À COURT TERME		PASSIF		
Créditeurs		1 496 525 \$	\$	1 496 525 \$
Swap de taux d'intérêt	C		29 796	29 796
Impôts futurs	D		12 248	12 248
Tranche à court terme de la dette à long terme		688 841		688 841
		2 185 366	42 044	2 227 410
DETTE À LONG TERME		1 508 197		1 508 197
IMPÔTS FUTURS	D	89 543	828 752	918 295
		3 783 106	870 796	4 653 902
CAPITAUX PROPRES				
CAPITAL-ACTIONS Actions catégorie D et catégorie G (rachetables au gré du détenteur à 2 900 000 \$)		1 950 000		1 950 000
Autres actions		700		700
BÉNÉFICES NON RÉPARTIS		1 950 700		1 950 700
		3 445 457	3 324 043	6 769 500
		5 396 157	3 324 043	8 720 200
		9 179 263 \$	4 194 839 \$	13 374 102 \$

Annexe 1.6

ABC LTÉE

Notes complémentaires (extraites des états financiers non consolidés)
au 31 décembre 20X1

2. Incidence du changement de règles comptables (suite)

	État des résultats de l'exercice terminé le 31 décembre 20X0 selon les états financiers établis antérieurement	Variations aux bénéfices non répartis	État des résultats de l'exercice terminé le 31 décembre 20X0 selon les NCECF
CHIFFRE D'AFFAIRES	14 490 809 \$	150 275 \$	14 490 809 \$
COÛT DES PRODUITS VENDUS	9 125 164	257 296	9 382 460
BÉNÉFICE BRUT	5 365 645	(257 296)	992 620
CHARGES			5 108 349
Frais de vente	2 285 392		2 285 392
Frais d'administration	1 370 458		1 370 458
Frais financiers	109 961		109 961
	3 765 811	—	3 765 811
BÉNÉFICE AVANT IMPÔTS ET QUOTE-PART	1 599 834	(257 296)	1 342 538
IMPÔTS SUR LES BÉNÉFICES			
Exigibles	381 763		741 721
Futurs	154 433	(51 459)	102 974
	536 196	(51 459)	484 737
BÉNÉFICE AVANT QUOTE-PART	1 063 638	(205 837)	857 801
Quote-part du bénéfice net de la filiale	172 266	828 752	918 295
BÉNÉFICE NET	1 235 904 \$	(205 837) \$	1 030 067 \$

Bénéfice net au 31 décembre 20X0 selon les états financiers établis antérieurement	1 235 904 \$
Variations aux résultats	
Ajustement de l'amortissement du matériel et de l'outillage ¹	(257 296)
Ajustement des impôts futurs dû à la réévaluation des immobilisations	51 459
Bénéfice net au 31 décembre 20X0 selon les états financiers établis selon les NCECF	<u>1 030 067 \$</u>

1. Amortissement linéaire sur 15 ans

	Coût	Durée d'amortissement en année	Amortissement
Coût selon les états financiers	7 390 557	15	492 704
JV selon les NCECF	7 500 000	10	750 000
Augmentation de la dépense d'amortissement			(257 296)

Le matériel et l'outillage faisant l'objet de la réévaluation avaient été acquis le 1^{er} janvier 2005.

Annexe 1.7

ABC LTÉE

Notes complémentaires (extraites des états financiers non consolidés) au 31 décembre 20X1

2. Incidence du changement de règles comptables (suite)

Les points suivants illustrent les ajustements apportés aux bénéfices non répartis au 1^{er} janvier 20X0 par suite du passage aux NCECF et en tenant compte des exemptions dont la société s'est prévalu.

A. Participation dans une filiale

La société a choisi d'appliquer prospectivement le chapitre 1582. Elle a décomptabilisé les frais connexes à l'acquisition de sa filiale XYZ Itée qu'elle avait inclus dans le coût d'acquisition.

	Selon les états financiers établis antérieurement	Variations aux bénéfices non répartis	NCECF
Participation de 100 % dans la société XYZ Itée	1 415 038 \$	(39 962) \$	1 375 076 \$

B. Juste valeur des immobilisations corporelles

La société s'est prévalu de l'exemption permise au paragraphe 1500.12 et a utilisé la juste valeur à la date de transition en tant que coût réputé. Ainsi, la société a réévalué son matériel et son outillage à la juste valeur à la date de transition.

	Selon les états financiers établis antérieurement	Variations aux bénéfices non répartis	NCECF
Immobilisations corporelles, au coût réputé			
Matériel et outillage	3 356 234 \$	4 143 766 \$	7 500 000 \$
Immobilisations corporelles, au coût diminué de l'amortissement cumulé s'y rattachant			
Mobilier et matériel de bureau	37 724		37 724
Matériel informatique	82 662		82 662
Améliorations locatives	48 406	3 324 043	48 406
	168 792	—	168 792
	3 525 026 \$	4 143 766 \$	7 668 792 \$

Annexe 1.8

ABC LTÉE

Notes complémentaires (extraites des états financiers non consolidés) au 31 décembre 20X1

2. Incidence du changement de règles comptables (suite)

Les points suivants illustrent les ajustements apportés aux bénéfices non répartis au 1^{er} janvier 20X0 par suite du passage aux NCECF et en tenant compte des exemptions dont la société s'est prévalu.

C. Instruments financiers

Au 1^{er} janvier 20X0, la société a évalué et comptabilisé à la juste valeur un contrat de change ainsi qu'un swap de taux d'intérêt afin de répondre aux exigences du chapitre 3856.

	Selon les états financiers établis antérieurement	Variations aux bénéfices non répartis	NCECF
Contrat de change à terme - actif	— \$	91 035 \$	91 035 \$
Swap de taux d'intérêt - passif	— \$	(29 796) \$	(29 796) \$
Variation totale des bénéfices non répartis	— \$	61 239 \$	61 239 \$

D. Impôts futurs

Comptabilisation des impôts futurs (en prenant pour hypothèse un taux de 20 %) résultant de :

Réévaluation des immobilisations corporelles	(828 752) \$
Comptabilisation des justes valeurs des instruments financiers	(12 248)
	<u>(841 000) \$</u>

INCIDENCES SUR LES BÉNÉFICES NON RÉPARTIS AU MOMENT DE LA TRANSITION

	Notes	
Bénéfices non répartis au 1 ^{er} janvier 20X0 selon les états financiers établis antérieurement		3 445 457 \$
Variations aux bénéfices non répartis :		
Variation de la participation dans une filiale	A	(39 962)
Réévaluation du matériel et de l'outillage	B	4 143 766
Variation nette des instruments financiers	C	61 239
Variation nette des impôts futurs	D	(841 000)
		<u>3 324 043</u>
		<u>6 769 500 \$</u>

3. Capital-actions

	20X1	20X0	As at 1^{er} Janvier 20X0
Actions catégorie D rachetables au gré du détenteur à 1 550 000 \$	1 550 000	1 550 000	1 550 000
Actions catégorie G rachetables au gré du détenteur à 1 350 000 \$	400 000	400 000	400 000
	1 950 000	1 950 000	1 950 000

ANNEXE 2

Différences entre la comptabilisation à la valeur de consolidation, la consolidation et la comptabilisation à la valeur d'acquisition des participations

L'Annexe 2 présente une comparaison des états financiers d'une société qui comptabilise sa participation dans une filiale selon les trois méthodes suivantes :

- Comptabilisation à la valeur de consolidation
- Consolidation
- Comptabilisation à la valeur d'acquisition

L'exemple reprend le cas fictif, l'entreprise ABC, selon les mêmes hypothèses que celles décrites à l'Annexe 1, soit une société ayant acquis la totalité des actions d'une filiale pour 1 375 076 \$ le 1^{er} janvier 20X0.

Le 1^{er} janvier 20X1, la filiale émet des actions pour 385 000 \$ à des actionnaires sans contrôle, soit une participation de 20 %. Le prix d'émission correspond à leur valeur comptable à cette date. De nouveau, à des fins de simplification de l'exemple, nous avons posé l'hypothèse que la valeur comptable constituait une estimation raisonnable de la juste valeur des actifs acquis et des passifs pris en charge.

La filiale déclare et verse un dividende de 50 000 \$ le 31 décembre 20X1.

L'exemple comprend :

- Les bilans non consolidés de la société mère et de la filiale au 31 décembre 20X1;
- Les états des résultats non consolidés de la société mère et de la filiale pour l'exercice clos le 31 décembre 20X1;
- Des tableaux comparatifs des trois méthodes comptables appliquées au bilan, à l'état des résultats et à l'état des variations des capitaux propres de la société mère.

Annexe 2.1

ABC LTÉE (société mère)
Bilan non consolidé**Au 31 décembre 20X1****ACTIF**

ACTIF À COURT TERME

Encaisse	177 844 \$
Débiteurs	1 618 454
Stocks	2 770 188
Frais payés d'avance	153 041
Contrat de change à terme	103 794
	4 823 321
PARTICIPATION DANS UNE FILIALE, valeur de consolidation	1 593 468
IMMOBILISATIONS CORPORELLES	8 567 409
ACTIFS INCORPORELS	1 010 126
	15 994 324 \$

PASSIF

PASSIF À COURT TERME

Créditeurs	2 020 055 \$
Swap de taux d'intérêt	27 245
Impôts futurs	15 345
Tranche à court terme de la dette à long terme	851 051
	2 913 696
DETTE À LONG TERME	875 248
IMPÔTS FUTURS	1 123 747
	4 912 691

CAPITAUX PROPRES

CAPITAL-ACTIONS

Actions catégorie D et catégorie G (rachetables au gré du détenteur à 2 900 000 \$) (note 3)	1 950 000
Autres actions	700
	1 950 700
BÉNÉFICES NON RÉPARTIS	9 130 933
	11 081 633
	15 994 324 \$

Annexe 2.2

ABC LTÉE (société mère)	
État non consolidé des résultats	
Pour l'exercice clos le 31 décembre 20X1	
CHIFFRE D'AFFAIRES	17 233 704 \$
COÛT DES PRODUITS VENDUS	11 105 575
BÉNÉFICE BRUT	6 128 129
CHARGES	
Frais de vente	2 534 294
Frais d'administration	1 568 913
Frais financiers	113 329
	4 216 536
BÉNÉFICE AVANT IMPÔTS SUR LES BÉNÉFICES	1 911 593
IMPÔTS SUR LES BÉNÉFICES	
Exigibles	560 778
Futurs	105 575
	666 353
BÉNÉFICE AVANT QUOTE-PART	1 245 240
Quote-part du bénéfice net de la filiale	86 126
BÉNÉFICE NET	1 331 366
BÉNÉFICES NON RÉPARTIS au début de l'exercice	7 799 567
BÉNÉFICES NON RÉPARTIS à la fin de l'exercice	9 130 933 \$

Annexe 2.3

XYZ LTÉE (filiale)	
Bilan	
Au 31 décembre 20X1	
ACTIF	
ACTIF À COURT TERME	
Encaisse	435 782 \$
Débiteurs	271 856
Stocks	1 626 672
Frais payés d'avance	36 793
	2 371 103
IMMOBILISATIONS CORPORELLES	2 218 863
ACTIFS INCORPORELS	589
	4 590 555 \$
PASSIF	
PASSIF À COURT TERME	
Créditeurs	289 454 \$
Tranche à court terme de la dette à long terme	178 000
	467 454
DETTE À LONG TERME	2 123 101
IMPÔTS FUTURS	10 000
	2 600 555
CAPITAUX PROPRES	
CAPITAL-ACTIONS	800 000
BÉNÉFICES NON RÉPARTIS	1 190 000
	1 990 000
	4 590 555 \$

Annexe 2.4

XYZ LTÉE (filiale)	
État des résultats	
Pour l'exercice clos le 31 décembre 20X1	
CHIFFRE D'AFFAIRES	2 372 791 \$
COÛT DES PRODUITS VENDUS	1 711 909
BÉNÉFICE BRUT	660 882
CHARGES	
Frais de vente	151 463
Frais d'administration	194 049
Frais financiers	167 712
	513 224
BÉNÉFICE AVANT IMPÔTS SUR LES BÉNÉFICES	147 658
IMPÔTS SUR LES BÉNÉFICES	
Exigibles	35 000
Futurs	5 000
	40 000
BÉNÉFICE NET	107 658
BÉNÉFICES NON RÉPARTIS au début de l'exercice	1 132 342
Dividendes	50 000
BÉNÉFICES NON RÉPARTIS à la fin de l'exercice	1 190 000 \$

Annexe 2.5

Tableau comparatif : valeur de consolidation, consolidation et participation au coût

ABC LTÉE			
Bilan			
Au 31 décembre 20X1			
	Valeur de consolidation	Bilan consolidé	Participation au coût
ACTIF			
ACTIF À COURT TERME			
Encaisse	177 844 \$	613 626 \$	177 844 \$
Débiteurs	1 618 454	1 890 310	1 618 454
Stocks	2 770 188	4 396 860	2 770 188
Frais payés d'avance	153 041	189 834	153 041
Contrat de change à terme	103 794	103 794	103 794
	4 823 321	7 194 424	4 823 321
PARTICIPATION DANS UNE FILIALE	1 593 468	—	1 375 076
IMMOBILISATIONS CORPORELLES	8 567 409	10 786 272	8 567 409
ACTIFS INCORPORELS	1 010 126	1 010 715	1 010 126
	15 994 324 \$	18 991 411 \$	15 775 932 \$
PASSIF			
PASSIF À COURT TERME			
Créditeurs	2 020 055 \$	2 309 509 \$	2 020 055 \$
Swap de taux d'intérêt	27 245	27 245	27 245
Impôts futurs	15 345	15 345	15 345
Tranche à court terme de la dette à long terme	851 051	1 029 051	851 051
	2 913 696	3 381 150	2 913 696
DETTE À LONG TERME	875,248	2 998 349	875 248
IMPÔTS FUTURS	1 123 747	1 133 747	1 123 747
	4 912 691	7 513 246	4 912 691
CAPITAUX PROPRES			
CAPITAL-ACTIONS			
Actions catégorie D et catégorie G (rachetables au gré du détenteur à 2 900 000 \$) (note 3)	1 950 000	1 950 000	1 950 000
Autres actions	700	700	700
	1 950 700	1 950 700	1 950 700
PARTICIPATIONS NE DONNANT PAS LE CONTRÔLE	—	396 532	—
BÉNÉFICES NON RÉPARTIS	9 130 933	9 130 933	8 912 541
	11 081 633	11 478 165	10 863 241
	15 994 324 \$	18 991 411 \$	15 775 932 \$

Annexe 2.6

ABC LTÉE			
État des résultats			
Pour l'exercice clos le 31 décembre 20X1			
	Valeur de consolidation	État consolidé des résultats	Participation au coût
CHIFFRE D'AFFAIRES	17 233 704 \$	19 606 495 \$	17 233 704 \$
COÛT DES PRODUITS VENDUS	11 105 575	12 817 484	11 105 575
BÉNÉFICE BRUT	6 128 129	6 789 011	6 128 129
CHARGES			
Frais de vente	2 534 294	2 685 757	2 534 294
Frais d'administration	1 568 913	1 762 962	1 568 913
Frais financiers	113 329	281 041	113 329
	4 216 536	4 729 760	4 216 536
REVENU DE DIVIDENDES			40 000
BÉNÉFICE AVANT IMPÔTS SUR LES BÉNÉFICES	1 911 593	2 059 251	1 951 593
IMPÔTS SUR LES BÉNÉFICES			
Exigibles	560 778	595 778	560 778
Futurs	105 575	105 575	105 575
	666 353	706 353	666 353
BÉNÉFICE AVANT QUOTE-PART	1 245 240	1 352 898	1 285 240
Quote-part du bénéfice net de la filiale	86 126	—	—
BÉNÉFICE NET	1 331 366 \$	1 352 898 \$	1 285 240 \$
Composé de :			
Actionnaires sans contrôle		21 532 \$	
Actionnaires détenant le contrôle		1 331 366	
		1 352 898 \$	

Annexe 2.7

ABC LTÉE État consolidé de la variation des capitaux propres Pour l'exercice clos le 31 décembre 20X1

	Capital- actions	Participa- tions ne donnant pas le contrôle	Bénéfices non répartis	Capitaux propres
Solde au début de l'exercice	1 950 700 \$	0 \$	7 799 567 \$	9 750 267 \$
Émission d'actions par la filiale		385 000		385 000
BÉNÉFICE NET		21 532	1 331 366	1 352 898
Dividendes aux actionnaires sans contrôle		10 000		10 000
	1 950 700 \$	396 532 \$	9 130 933 \$	11 478 165 \$

ANNEXE 3

Exemple de comptabilisation d'instruments financiers au coût amorti lorsque l'instrument comporte des conditions hors marché

L'Annexe 3 présente la comptabilisation initiale de l'octroi d'un prêt de 100 000 \$ à un employé clé, portant intérêt au taux de 5 % alors que le taux du marché pour un instrument similaire est de 7 %. On y présente également la comptabilisation ultérieure des intérêts gagnés sur cet instrument financier.

Cette annexe montre également l'amortissement de l'écart entre la juste valeur initiale et la valeur nominale du prêt selon la méthode du taux d'intérêt effectif et selon la méthode de l'amortissement linéaire.

Annexe 3.1

Prêt sans intérêt ou à intérêt inférieur au taux du marché

Le 1^{er} janvier 20X0, la société octroi un prêt comportant les caractéristiques suivantes à un employé clé :

Montant du prêt	100 000 \$
Échéance du prêt	31 décembre 20X4
Taux d'intérêt	5 %
Taux du marché	7 %
Date de paiement des intérêts	30 juin et 31 décembre
Juste valeur au 1 ^{er} janvier 20X0 (correspond à la valeur comptable)	91 684 \$

1. Calcul de l'amortissement au 31 décembre 20X0 (selon la méthode du taux d'intérêt effectif) (Avantage lié au taux d'intérêt hors marché)

Valeur comptable du prêt au 1 ^{er} janvier 20X0		91 684 \$
Taux du marché lors de l'acquisition		7 %
Période écoulée		6/12 months
Revenus d'intérêts (taux du marché)	$(91\,684 \times 7\% \times 6/12)$	3 209 \$
Intérêts réellement encaissés	$(100\,000 \times 5\% \times 6/12)$	2 500 \$
AMORTISSEMENT DE LA PÉRIODE		709 \$

2. Écriture au 1^{er} janvier 20X0

Prêt à un employé	91 684 \$	
Rémunération	8 316 \$	
@ Encaisse		100 000 \$

3. Écriture au 30 juin 20X0 (intérêts)

Encaisse	2 500 \$	
@ Revenus d'intérêts		2 500 \$
Prêt à un employé	709 \$	
@ Revenus d'intérêts		709 \$

4. Écriture au 31 décembre 20X4 (échéance)

Encaisse	2 500 \$	
@ Revenus d'intérêts		2 500 \$
Prêt à un employé	965 \$	
@ Revenus d'intérêts		965 \$
Encaisse	100 000 \$	
@ Prêt à un employé		100 000 \$

Annexe 3.2

Tableau d'amortissement

Selon la méthode du taux d'intérêt effectif

	A	B	C	D	E	F
Date	Coût après amortissement	Revenus d'intérêts	Flux de trésorerie	Amortissement	Escompte non amorti	Valeur comptable du prêt
		$(A \times 7\% \times 6/12)$	$(5\% \times 6/12)$	$(B - C)$		
01-01-20X0					8 316	91 684
30-06-20X0	91 684	3 209	2 500	709	7 607	92 393
31-12-20X0	92 393	3 234	2 500	734	6 873	93 127
30-06-20X1	93 127	3 259	2 500	759	6 114	93 886
31-12-20X1	93 886	3 286	2 500	786	5 328	94 672
30-06-20X2	94 672	3 314	2 500	814	4 514	95 486
31-12-20X2	95 486	3 342	2 500	842	3 672	96 328
30-06-20X3	96 328	3 371	2 500	871	2 801	97 199
31-06-20X3	97 199	3 402	2 500	902	1 899	98 101
30-06-20X4	98 101	3 434	2 500	934	965	99 035
31-12-20X4	99 035	3 465	2 500	965	—	100 000

Selon la méthode linéaire (note)

	A	B	C	D	E	F
Date	Coût après amortissement	Revenus d'intérêts	Flux de trésorerie	Amortissement	Escompte non amorti	Valeur comptable du prêt
		$(A \times 7\% \times 6/12)$	$(5\% \times 6/12)$	$(B - C)$		
01-01-20X0					8 316	91 684
30-06-20X0	91 684	3 332	2 500	832	7 484	92 519
31-12-20X0	92 516	3 332	2 500	832	6 653	93 347
30-06-20X1	93 347	3 332	2 500	832	5 821	94 179
31-12-20X1	94 179	3 332	2 500	832	4 990	95 101
30-06-20X2	95 010	3 332	2 500	832	4 158	95 842
31-12-20X2	95 842	3 332	2 500	832	3 326	96 674
30-06-20X3	96 674	3 332	2 500	832	2 495	97 505
31-06-20X3	97 505	3 332	2 500	832	1 663	98 337
30-06-20X4	98 337	3 332	2 500	832	832	99 168
31-12-20X4	99 168	3 332	2 500	832	—	100 000

Note

Le chapitre 3856 n'exige pas de calculer l'amortissement selon la méthode du taux d'intérêt effectif. Ainsi, la société pourrait choisir d'utiliser la méthode linéaire pour l'amortissement de l'escompte.

ANNEXE 4

Exemples de feuilles de travail pour l'établissement des montants affectant le solde d'ouverture des bénéfices non répartis au moment de la transition

L'Annexe 4 contient des exemples de feuilles de travail permettant de consigner en dossier les calculs et ajustements propres aux états financiers pour la première année d'application des NCECF. Ces exemples visent à faciliter l'établissement du bilan d'ouverture et le rapprochement des résultats nets en fonction des choix offerts au chapitre 1500 des NCECF, « Application initiale des normes ».

Annexe 4.0

Rapprochement des bénéfices non répartis au 1^{er} janvier 20X0

Bénéfices non répartis au 1 ^{er} janvier 20X0 selon les états financiers établis antérieurement		\$
Regroupements d'entreprises (1500.10 et .11)		
- Application rétrospective		
Comptabilisation et reclassement des transactions qui répondent à la définition de regroupement d'entreprises	Annexe 4.1	
<i>Recalculer et comptabiliser les regroupements d'entreprises</i>		
Comptabiliser les actifs acquis et les passifs pris en charge qui répondent aux conditions de comptabilisation	Annexe 4.2	
Exclure les actifs acquis et les passifs pris en charge qui ne répondent plus aux conditions de comptabilisation	Annexe 4.2	
- Application prospective		
Comptabiliser les actifs acquis et les passifs pris en charge qui répondent aux conditions de comptabilisation	Annexe 4.3	
Exclure les actifs acquis et les passifs pris en charge qui ne répondent plus aux conditions de comptabilisation	Annexe 4.3	
Juste valeur (1500.12 et .13)		
Variation due à la réévaluation des immobilisations corporelles	Annexe 4.4	
Avantages sociaux futurs (1500.16 à 16A)		
Actif ou obligation transitoires non amortis	Annexe 4.5	
Écarts de conversion cumulés (1500.17 et .18)		
Comptabilisation des écarts de conversion cumulés	Annexe 4.6	
Instruments financiers (1500.19 à .21)		
Évaluation et comptabilisation à la juste valeur des instruments financiers	Annexe 4.7	
Évaluer à la juste valeur tous les actifs financiers et passifs financiers désignés à la date de transition	Annexe 4.8	
Paiements à base d'actions (1500.22 et .23)		
Variation des paiements fondés sur des actions	Annexe 4.9	
Obligations liées à la mise hors service d'immobilisations (1500.24)		
Variation nette aux bénéfices non répartis	Annexe 4.10	
Variation des impôts futurs (lorsque la méthode est choisie)	Annexe 4.11	
Total des variations		\$
Bénéfices non répartis au 1 ^{er} janvier 20X0 selon les NCECF		\$

Annexe 4.1

Regroupements d'entreprises 1500.10 – Application rétrospective

Comptabilisation et reclassement des transactions qui répondent à la définition de regroupement d'entreprises

	Selon les états financiers établis antérieurement	Variations aux bénéfices non répartis	NCECF
Transactions antérieures à la date de transition qui doivent être considérées comme des regroupements d'entreprises			
Total			

Annexe 4.2

Regroupements d'entreprises 1500.10 – Application rétrospective

Comptabiliser les variations dues à l'application rétrospective des regroupements d'entreprises

Comptabiliser les actifs acquis et les passifs pris en charge qui répondent aux conditions de comptabilisation

Regroupement d'entreprises	Actifs à comptabiliser	Selon les états financiers établis antérieurement	Variations aux bénéfices non répartis	NCECF
Total				

Annexe 4

Regroupement d'entreprises	Passifs à comptabiliser	Selon les états financiers établis antérieurement	Variations aux bénéfices non répartis	NCECF
Total				

Annexe 4

Exclure les actifs acquis et les passifs pris en charge qui ne répondent plus aux conditions de comptabilisation

Regroupement d'entreprises	Actifs à décomptabiliser	Selon les états financiers établis antérieurement	Variations aux bénéfices non répartis	NCECF
Total				

Annexe 4

Regroupement d'entreprises	Passifs à décomptabiliser	Selon les états financiers établis antérieurement	Variations aux bénéfices non répartis	NCECF
Total				

Annexe 4

Annexe 4.3

Regroupements d'entreprises 1500.11—Application prospective

Comptabiliser les actifs acquis et les passifs pris en charge qui répondent aux conditions de comptabilisation

Regroupement d'entreprises	Actifs à comptabiliser	Selon les états financiers établis antérieurement	Variations aux bénéfices non répartis	NCECF
Total				

Annexe 4

Regroupement d'entreprises	Passifs à comptabiliser	Selon les états financiers établis antérieurement	Variations aux bénéfices non répartis	NCECF
Total				

Annexe 4

Exclure les actifs acquis et les passifs pris en charge qui ne répondent plus aux conditions de comptabilisation

Regroupement d'entreprises	Actifs à décomptabiliser	Selon les états financiers établis antérieurement	Variations aux bénéfices non répartis	NCECF
Total				

Annexe 4

Regroupement d'entreprises	Passifs à décomptabiliser	Selon les états financiers établis antérieurement	Variations aux bénéfices non répartis	NCECF
Total				

Annexe 4

Annexe 4.4

Variation due à la réévaluation des immobilisations corporelles (1500.12 et .13)

	Valeur nette comptable au bilan d'ouverture avant le basculement	Variations aux bénéfices non répartis	Coût réputé au bilan d'ouverture selon les NCECF
Terrain			
Bâtiments			
Matériel			
Total			

Annexe 4

Annexe 4.5

Avantages sociaux futurs (1500.16 à .16A)

L'entité doit comptabiliser dans le solde d'ouverture des bénéfices non répartis les gains/pertes actuariels cumulés et les coûts non amortis des services passés au 1^{er} janvier 20X0

Situation n° 1	L'entité n'a jamais comptabilisé de régime de retraite et doit maintenant comptabiliser la situation de capitalisation du régime.
-----------------------	---

- Incidence au 1^{er} janvier 20X0 :**
- Calculer et comptabiliser le régime de retraite au 1^{er} janvier 20X0
 - Comptabiliser dans le solde d'ouverture des bénéfices non répartis la situation de capitalisation

	Selon les états financiers établis antérieurement	Variations aux bénéfices non répartis	Bilan d'ouverture selon les NCECF
	\$	\$	\$
Juste valeur des actifs du régime			
Obligations au titre des prestations constituées			
Situation de capitalisation			

Annexe 4

Annexe 4.5

Avantages sociaux futurs (1500.16 à .16A) (suite)

Choix de comptabiliser dans le solde d'ouverture des bénéfices non répartis les gains/pertes actuariels cumulés et les coûts non amortis des services passés au 1^{er} janvier 20X0

Situation n° 2	L'entité comptabilisait son régime de retraite et doit maintenant comptabiliser l'actif transitoire ou l'obligation transitoire non amorti
-----------------------	--

Incidence au 1^{er} janvier 20X0 :

	Selon les états financiers établis antérieurement	Variations aux bénéfices non répartis	Bilan d'ouverture selon les NCECF
	\$	\$	\$
Juste valeur des actifs du régime			
Obligations au titre des prestations constituées			
Situation de capitalisation - (déficit)			
Gains/pertes actuariels nets non amortis			
Coût non amorti des services passés			
Obligation transitoire non amortie			
Sous-total			
		Annexe 4	
ACTIF (PASSIF) AU TITRE DES PRESTATIONS CONSTITUÉES			

Annexe 4.6

Écarts de conversion cumulés (1500.17 et .18)

	Selon les états financiers établis antérieurement	Variations aux bénéfices non répartis	Bilan d'ouverture selon les NCECF
Écarts de conversion cumulés			

Annexe 4

Annexe 4.7

Instruments financiers (1500.19)

Entité appliquant la Partie V du *Manuel de CPA Canada* sans instruments financiers

Évaluation et comptabilisation initiales à la juste valeur des instruments financiers

Instruments financiers

	Selon les états financiers établis antérieurement	Variations aux bénéfices non répartis	Bilan d'ouverture selon les NCECF
Variation totale			

Annexe 4.8

Instruments financiers (1500.21)

Entité qui comptabilisait au coût ses instruments financiers antérieurement

Évaluer à la juste valeur tous les actifs financiers et passifs financiers **désignés** à la date de basculement et qui étaient comptabilisés au coût antérieurement

Instruments financiers

	Selon les états financiers établis antérieurement	Variations aux bénéfices non répartis	Bilan d'ouverture selon les NCECF
Variation totale			

Annexe 4.9

Paiements à base d'actions (1500.22 et .23)

Si on ne se prévaut pas de l'exemption qui permet de ne pas retraiter les paiements à base d'actions antérieurs

	Selon les états financiers établis antérieurement	Variations aux bénéfices non répartis	Bilan d'ouverture selon les NCECF
Paiements à base d'actions			

Annexe 4

Annexe 4.10

Obligations liées à la mise hors service d'immobilisations (1500.24)

	Selon les états financiers établis antérieurement	Variations aux bénéfices non répartis	Bilan d'ouverture selon les NCECF
Coût de mise hors service à ajouter aux immobilisations			
Obligations liées à la mise hors service			
Net			

Annexe 4

Annexe 4.11

Variation nette des impôts futurs

	Impôts futurs selon les états financiers établis antérieurement	Variations aux bénéfices non répartis	Impôts futurs au bilan d'ouverture selon les NCECF
Regroupements d'entreprises			
Réévaluation des immobilisations corporelles			
Avantages sociaux futurs			
Instruments financiers			
Obligations liées à la mise hors service			
Variation nette des impôts futurs			

Annexe 4.12

Rapprochement du bénéfice net figurant dans les états financiers au 31 décembre 20X0

	État des résultats de l'exercice clos le 31 décembre 20X0 selon les états financiers établis antérieurement	Variations aux bénéfices non répartis	État des résultats de l'exercice clos le 31 décembre 20X0 selon les NCECF
CHIFFRE D'AFFAIRES			
COÛT DES PRODUITS VENDUS			
BÉNÉFICE BRUT			
CHARGES			
Frais de vente			
Frais d'administration			
Frais financiers			
BÉNÉFICE AVANT IMPÔTS SUR LES BÉNÉFICES			
IMPÔTS SUR LES BÉNÉFICES			
Exigibles			
Futurs			
BÉNÉFICE NET			

Annexe 4

Annexe 4.13

Variation des résultats à la suite de l'évaluation à la juste valeur des immobilisations et autres éléments

Quelques exemples d'ajustements pouvant influencer sur le bénéfice net au 31 décembre 20X0⁵

	Variation de la valeur comptable due à l'évaluation à la juste valeur	Amortissement pour l'exercice se terminant le 31 décembre 20X0	Montant d'amortissement supplémentaire à porter en résultant net
JUSTE VALEUR (1500.12 et .13) Ajustement de l'amortissement			
OBLIGATIONS LIÉES À LA MISE HORS SERVICE D'IMMOBILISATIONS (1500.24) Amortissement de l'actif			
Désactualisation du passif			
INSTRUMENTS FINANCIERS (1500.19 à .21) Amortissement de l'écart entre le coût et la juste valeur initiale			
AVANTAGES SOCIAUX FUTURS (1500.14 à .26) Choix de la méthode de la constatation immédiate			
IMPÔTS FUTURS RÉSULTANT DE CES MODIFICATIONS			

Annexe 4

5 Il est à noter que cette liste n'est pas exhaustive.



CPA

COMPTABLES
PROFESSIONNELS
AGRÉÉS
CANADA

277, RUE WELLINGTON OUEST
TORONTO (ONTARIO) CANADA M5V 3H2
T. 416 977.3222 F. 416 977.8585
WWW.CPACANADA.CA