

Alerte info financière

NCECF

JUILLET 2017

Filiales, placements et intérêts dans des partenariats

En décembre 2016, le Conseil des normes comptables (CNC) a publié des modifications touchant les chapitres suivants de la Partie II (Normes comptables pour les entreprises à capital fermé) du *Manuel de CPA Canada – Comptabilité* :

- le chapitre 1591, « Filiales »;
- le chapitre 3051, « Placements »;
- le chapitre 3056, « Intérêts dans des partenariats ».

La présente *Alerte info financière* de CPA Canada fait ressortir les principaux changements découlant de ces modifications et traite de certaines répercussions qu'elles pourraient avoir en matière de certification.

Quels sont les principaux objectifs des modifications?

Les principaux objectifs des modifications consistent à :

- fournir des indications sur la manière d'appliquer la méthode de la comptabilisation à la valeur d'acquisition pour comptabiliser les filiales et autres placements (**remarque** : y compris en ce qui concerne la dépréciation et l'évaluation ultérieure);
- améliorer les obligations d'information lorsque la méthode de la comptabilisation à la valeur d'acquisition est appliquée;
- préciser que lorsqu'une entreprise prépare des états financiers non consolidés, elle n'est pas tenue d'identifier ses filiales contrôlées au moyen d'accords contractuels ni de fournir des informations sur celles-ci;

- préciser que l'application des dispositions transitoires des chapitres 1591 et 3056 est possible uniquement au moment du passage à ces normes ou lors de la première application des NCECF;
- ajouter des indications de dépréciation, respectivement liées à l'acquisition d'une participation additionnelle ou à la vente d'une partie de la participation, et à la dilution de la participation de l'entité détentrice dans l'entité émettrice.

Méthode de comptabilisation des placements à la valeur d'acquisition

La comptabilisation à la valeur d'acquisition est une méthode acceptable pour comptabiliser les participations dans des filiales et des entités sous influence notable et les intérêts dans certains partenariats (c'est-à-dire les entreprises sous contrôle conjoint lorsque les entités detentrices utilisent la méthode de la comptabilisation à la valeur d'acquisition). Les modifications mentionnées dans la présente *Alerte* sont liées à l'application de la méthode de comptabilisation à la valeur d'acquisition, qui est définie comme suit dans le chapitre 3051 :

Comptabilisation à la valeur d'acquisition (aussi appelée « méthode du coût ») : méthode de comptabilisation des placements selon laquelle l'entité détentrice inscrit initialement le placement pour son coût d'acquisition et n'en comptabilise les produits que dans la mesure où ils sont reçus ou exigibles. (Voir l'alinéa 3051.04 b.)

Qui applique ces modifications?

Ces modifications toucheront principalement les **entreprises à capital fermé** qui appliquent la Partie II du *Manuel* et qui :

- appliquent les dispositions transitoires concernant la première application du chapitre 1591 dans le cas des filiales et du chapitre 3056 dans le cas des partenariats (modifications de 2017);
- comptabilisent leurs participations dans des filiales ou dans des entités sous influence notable à la **valeur d'acquisition** (modifications de 2018).

Les **organismes sans but lucratif** ne sont pas touchés par ces modifications. Les organismes contrôlés sont consolidés (sauf s'il s'agit d'un grand nombre d'organismes non significatifs) et ils comptabilisent les participations dans des entités sous influence notable selon la méthode de la comptabilisation à la valeur de consolidation.

Rappel : Les organismes sans but lucratif qui appliquent la Partie III doivent appliquer le chapitre 4450, « Présentation des entités contrôlées et apparentées dans les états financiers des organismes sans but lucratif », pour comptabiliser les participations mentionnées dans la présente *Alerte*.

Quand les modifications entrent-elles en vigueur?

Le tableau ci-dessous présente un résumé des modifications, par chapitre et par date d'entrée en vigueur :

	Chapitre 1591, « Filiales »	Chapitre 3051, « Placements »	Chapitre 3056, « Intérêts dans des partenariats »
2017 (En vigueur pour les exercices ouverts à compter du 1 ^{er} janvier 2017)	<ul style="list-style-type: none">• modifications apportées aux dispositions transitoires• préparation d'états financiers non consolidés – filiales contrôlées au moyen d'accords contractuels		<ul style="list-style-type: none">• modifications apportées aux dispositions transitoires
2018 (En vigueur pour les exercices ouverts à compter du 1 ^{er} janvier 2018)	<ul style="list-style-type: none">• application de la méthode de la comptabilisation à la valeur d'acquisition, et certaines autres modifications apportant des précisions	<ul style="list-style-type: none">• application de la méthode de la comptabilisation à la valeur d'acquisition• indications de dépréciation	

Rappel : Les chapitres 1591 et 3056, et les modifications apportées au chapitre 3051, dont certaines sont liées à ces chapitres, s'appliquent aux états financiers annuels des exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2016, et l'application anticipée est permise (voir le [Document d'information sur les NCECF : Comptabilisation des investissements \(chapitres 1591, 3051 et 3056\)](#) de CPA Canada pour obtenir des précisions sur ces normes).

Quelles sont les principales modifications?

La présente *Alerte* traite des principales modifications qui s'appliquent aux états financiers annuels des exercices ouverts à compter du :

- A. 1^{er} janvier 2017 (chapitres 1591 et 3056)
- B. 1^{er} janvier 2018 (chapitres 1591 et 3051)

A. Modifications qui s'appliquent aux états financiers annuels des exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2017

Chapitre 1591, « Filiales »

Modifications visant à préciser ce qui suit :

1. L'application des dispositions transitoires énoncées aux paragraphes 1591.42 à .47 est possible uniquement lorsque l'entreprise prépare ses états financiers annuels du premier exercice pour lequel le chapitre 1591 est en vigueur; l'entreprise ne peut les appliquer lorsqu'elle modifie son choix de méthode comptable afin de consolider ses filiales (c'est-à-dire que l'allègement prévu dans les dispositions transitoires n'est offert qu'aux entreprises qui appliquent le chapitre 1591 pour la première fois).
2. L'entreprise qui prépare des états financiers **non consolidés** n'est pas tenue d'apprécier si les accords contractuels donnent lieu au contrôle (voir le paragraphe 1591.23A).

Cette précision est très importante, car un grand nombre d'entreprises à capital fermé préparent uniquement des états financiers non consolidés. Il faut toutefois souligner que le choix de méthode comptable prévu à l'alinéa 1591.24 b), qui consiste à ne pas consolider les filiales, doit être fait pour l'ensemble des participations dans des filiales. Par conséquent, si l'entreprise prépare des états financiers consolidés, elle doit déterminer si des accords contractuels, seuls ou en association avec des participations ou des participations potentielles, entraînent la création de filiales.

Chapitre 3056, « Intérêts dans des partenariats »

Modifications visant à préciser ce qui suit :

L'application des dispositions transitoires énoncées aux paragraphes 3056.44 à .49 est possible uniquement lorsque l'entreprise prépare ses états financiers annuels du premier exercice pour lequel le chapitre 3056 est en vigueur; l'entreprise ne peut les appliquer lorsqu'elle modifie sa méthode de comptabilisation des partenariats (c'est-à-dire que l'allègement prévu dans les dispositions transitoires n'est offert qu'aux entreprises qui appliquent le chapitre 3056 pour la première fois (voir le paragraphe 3056.43B)).



Lorsqu'un investisseur prépare des états financiers non consolidés, doit-il **OBLIGATOIREMENT** déterminer l'existence de filiales contrôlées au moyen d'accords contractuels?

Non. Une fois qu'on adopte la méthode consistant à ne pas consolider l'ensemble des filiales, le chapitre 1591 n'exige pas de déterminer si des accords contractuels entraînent la création de filiales.

Rappel : Lorsqu'une entreprise prépare des états financiers non consolidés, elle doit indiquer la méthode utilisée pour comptabiliser ses participations dans des filiales (voir le paragraphe 1591.36).

B. Modifications qui s'appliquent aux états financiers annuels des exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2018

Le chapitre 1591 prévoit, en ce qui concerne le traitement des filiales, un choix de méthode comptable permettant aux entreprises à capital fermé d'utiliser soit la consolidation, soit la méthode de la comptabilisation à la valeur d'acquisition, soit la méthode de la comptabilisation à la valeur de consolidation. Les modifications apportées aux chapitres 1591 et 3051 concernent principalement l'utilisation de la méthode de comptabilisation à la valeur d'acquisition, y compris l'évaluation initiale des participations. Les modifications sont fondées sur le principe selon lequel l'évaluation initiale de la participation dans une filiale doit être établie sur le modèle des autres regroupements d'entreprise, quelle que soit la méthode comptable choisie ultérieurement.

Modifications apportées au chapitre 1591, « Filiales »

Application : Les modifications apportées au chapitre 1591, publiées en décembre 2016, s'appliquent de façon générale aux états financiers annuels des exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2018. Une application anticipée est permise.

Évaluation initiale

- Le coût est évalué à la juste valeur, à la date d'acquisition, de la contrepartie transférée, y compris toute contrepartie éventuelle :
 - Lorsqu'une filiale est acquise par le seul échange de parts de capitaux propres, il se peut que la juste valeur à la date d'acquisition des parts de capitaux propres de la filiale soit évaluable avec davantage de fiabilité que la juste valeur à la date d'acquisition des parts de capitaux propres de l'entreprise. Dans ce cas, l'entreprise doit déterminer la juste valeur de la contrepartie transférée en utilisant, plutôt que la juste valeur à la date d'acquisition des parts de capitaux propres qu'elle a transférées, celle des parts de capitaux propres de la filiale.

- Lorsqu'une participation dans une filiale est acquise dans le cadre de plusieurs opérations, que ce soit à la même date ou à des dates différentes, le coût de la participation correspond à la somme des coûts de chacune des opérations.
- Lorsque l'entreprise et la filiale ont entretenu des relations ou ont été liées par un accord quelconque avant que les négociations relatives à l'acquisition de la filiale ne commencent, ou que, pendant les négociations, elles concluent un accord distinct de l'acquisition de la filiale, y compris pour la rémunération des services futurs des salariés ou des propriétaires antérieurs de l'entreprise acquise ou pour le remboursement à l'entreprise acquise ou à ses propriétaires antérieurs des frais connexes à l'acquisition qu'ils ont payés, mais qui sont à la charge de l'acquéreur. Dans ces circonstances, l'entreprise doit appliquer les dispositions du chapitre 1582, « Regroupements d'entreprises ». Les frais connexes à l'acquisition sont comptabilisés en charges, à l'exception des coûts d'émission de titres d'emprunt et de capitaux propres (voir le chapitre 3856, « Instruments financiers », et le chapitre 3610, « Opérations portant sur les capitaux propres »).
- Aucun gain n'est comptabilisé lorsque l'acquisition d'une filiale se fait à des conditions avantageuses.
- La participation précédemment détenue dans l'entreprise acquise n'est pas réévaluée en cas d'acquisition par étapes.
- Si la comptabilisation initiale d'une filiale est inachevée à la fin de la période financière au cours de laquelle l'acquisition a lieu (en raison, par exemple, d'une clause d'ajustement au titre du fonds de roulement), la valeur comptable doit reposer sur des montants provisoires. Les modifications traitent de la comptabilisation des montants provisoires dans les périodes ultérieures et donnent des indications sur les acquisitions dont la comptabilisation était inachevée avant la date à laquelle sont appliquées les modifications (voir l'alinéa 1591.26B d) et le paragraphe 1591.39C).

Périodes ultérieures

- Les produits tirés des filiales ne sont comptabilisés que dans la mesure où ils sont reçus ou exigibles.
- Les dispositions relatives à la dépréciation du chapitre 3051 doivent être appliquées à la fin de chaque période financière (voir les indications supplémentaires à propos des indications de dépréciation sous « **Rappel** » dans la section suivante du présent document).
- La contrepartie conditionnelle doit, lorsqu'on est fixé quant à la réalisation ou non de la condition, être réévaluée de la manière exigée au chapitre 1582.
- La valeur comptable provisoire de la participation dans la filiale, le cas échéant, doit être ajustée dans la période où les montants provisoires deviennent définitifs; cette période d'évaluation ne doit pas excéder un an à compter de la date d'acquisition.

- Des indications ont été ajoutées concernant la comptabilisation de la participation lorsque le pourcentage de participation dans une filiale décroît ou s'accroît dans les périodes ultérieures (en raison de la vente d'une partie de la participation, de l'acquisition d'une participation additionnelle, ou de la dilution de la participation).

Informations à fournir

- On a précisé les informations à fournir dans les états financiers non consolidés lorsque la méthode de comptabilisation à la valeur d'acquisition ou la méthode de comptabilisation à la valeur de consolidation est utilisée.

Rappel : S'il existe des participations dans des filiales, même si la méthode de comptabilisation de ces participations n'a pas changé et qu'il n'y a eu aucune nouvelle acquisition au cours la période considérée, il est important de vérifier que les notes complémentaires contiennent les informations requises en vertu des nouvelles dispositions à partir du moment où les modifications sont appliquées.



Les modifications traitent-elles de la comptabilisation des opérations entre entreprises sous contrôle commun?

Non. En fait, les modifications apportent des éclaircissements concernant l'exclusion du champ d'application des opérations conclues entre des entreprises sous contrôle commun.

Pour en savoir plus sur les opérations entre entreprises sous contrôle commun, et en particulier sur les fusions, consultez le [Document d'information sur les NCECF : Fusions d'entreprises entièrement détenues](#) (janvier 2017) de CPA Canada.

Modifications touchant le chapitre 3051, « Placements »

Application : Les modifications touchant le chapitre 3051, publiées en décembre 2016, s'appliquent aux états financiers annuels des exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2018 et peuvent être appliquées prospectivement, selon la définition donnée à l'alinéa 1506.05 g). Une application anticipée est permise.

Évaluation initiale

- Le coût est évalué à la juste valeur, à la date d'acquisition, de la contrepartie transférée, y compris toute contrepartie éventuelle :
 - Lorsqu'une participation dans une entité sous influence notable est acquise par le seul échange de parts de capitaux propres, il se peut que la juste valeur, à la date d'acquisition, des parts de capitaux propres de l'entité émettrice soit évaluable avec davantage de fiabilité que la juste valeur à la date d'acquisition des parts de capitaux propres de l'entreprise. Dans ce cas, l'entreprise doit déterminer la juste valeur de la contrepartie transférée en utilisant, plutôt que la juste valeur à la date d'acquisition des parts de capitaux propres qu'elle a transférées, celle des parts de capitaux propres de l'entité émettrice.

- Lorsqu'une participation dans une entité sous influence notable est acquise dans le cadre de plusieurs opérations, que ce soit à la même date ou à des dates différentes, le coût de la participation correspond à la somme des coûts de chacune des opérations.
- Les frais connexes à l'acquisition sont comptabilisés en charges, à l'exception des coûts d'émission de titres d'emprunt et de capitaux propres (voir le chapitre 3856, « Instruments financiers », et le chapitre 3610, « Opérations portant sur les capitaux propres »).
- On a ajouté des indications de dépréciation à prendre en compte lors de l'acquisition d'une participation additionnelle dans l'entité émettrice ou lors de la dilution de la participation dans l'entité émettrice.

Périodes ultérieures

- L'une des modifications les plus importantes consiste en l'ajout de dispositions relatives aux indications de dépréciation.

Rappel : À la fin de chaque période, l'entité détentrice doit déterminer, pour tout placement, s'il existe des indications d'une possible dépréciation.

- Dans l'affirmative, elle doit déterminer s'il y a eu, au cours de la période, un changement défavorable important dans le calendrier ou le montant prévu des flux de trésorerie futurs de ce placement.
- Les indications de dépréciation suivantes ont été ajoutées dans le cadre des modifications :
 - » l'acquisition d'une participation additionnelle ou la vente d'une partie de la participation dans l'entité émettrice moyennant une contrepartie payée ou reçue inférieure à la part proportionnelle de la valeur comptable de la participation dans l'entité émettrice immédiatement avant l'acquisition ou la vente;
 - » une dilution de la participation de l'entité détentrice dans l'entité émettrice, qui indique que le montant des flux de trésorerie futurs attendus de la détention ou de la vente du placement est inférieur à la valeur comptable de celui-ci immédiatement avant la dilution.

Informations à fournir

- On a précisé les informations à fournir dans les états financiers non consolidés lorsque la méthode de comptabilisation à la valeur d'acquisition est utilisée.

Rappel : S'il existe des participations stratégiques (c'est-à-dire des participations dans des entités sous influence notable ou des participations dans des filiales), même si la méthode de comptabilisation de ces participations n'a pas changé et qu'il n'y a eu aucune nouvelle acquisition au cours la période considérée, il est important de vérifier que les notes complémentaires contiennent les informations requises en vertu des nouvelles dispositions à partir du moment où les modifications sont appliquées.

Y a-t-il des modifications corrélatives?

- Le chapitre 1500, « Application initiale des normes », est modifié pour permettre aux entités détentrices qui adoptent les normes de la Partie II pour la première fois d'appliquer les dispositions transitoires des chapitres 1591 et 3051.
- Le chapitre 1506, « Modifications comptables », est modifié pour apporter des éclaircissements aux indications relatives à un changement de méthode comptable visant la comptabilisation des participations dans des filiales et dans des entités sous influence notable.
- Le chapitre 1582, « Regroupements d'entreprises », est modifié pour préciser que certaines informations ne doivent être fournies que lorsque des états financiers consolidés sont préparés (c'est-à-dire que le chapitre 1582 exige que l'acquéreur qui prépare des états financiers consolidés fournisse, pour chaque regroupement d'entreprises significatif, le montant de tout gain comptabilisé lors d'une acquisition à des conditions avantageuses, la juste valeur, à la date d'acquisition, de la participation détenue par l'acquéreur avant le regroupement d'entreprises dans les capitaux propres de l'entreprise acquise, ainsi que le montant de tout gain ou perte comptabilisé à la suite de la réévaluation à la juste valeur de la participation préexistante).
- Des corrections mineures sont apportées au libellé des chapitres 1582, 1591, 3051 et 3240.

Quelles sont les incidences possibles en matière de certification?

Les modifications dont il est question dans la présente *Alerte* concernant la comptabilisation de certaines participations peuvent exiger que le professionnel en exercice s'entretienne avec la direction :

- pour déterminer si des participations détenues ou acquises sont touchées par les modifications liées à l'utilisation de la méthode de comptabilisation à la valeur d'acquisition et si de nouvelles informations sont nécessaires pour établir le coût des participations futures ou la possible dépréciation des participations existantes;
- pour savoir comment la direction prévoit appliquer les modifications et s'assurer que les différentes dates d'entrée en vigueur sont prises en compte pour chaque modification.

Il peut aussi être pertinent de tenir compte des éléments suivants dans le cadre des missions de certification :

- la communication par la direction d'informations financières suffisantes relativement aux participations touchées par les modifications afin de comptabiliser ces participations de façon appropriée, y compris en ce qui concerne les tests de dépréciation;

- la détermination du caractère approprié des procédures prévues (par exemple, la prise en compte de l'analyse de la direction relative aux participations touchées par les modifications lors de l'identification des risques d'anomalies significatives, dans le cas des missions d'audit, ou de la détermination des secteurs susceptibles de comporter des anomalies significatives, dans le cas des missions d'examen);
- la mise à jour de la documentation relative à la compréhension de l'entité de sorte qu'elle reflète adéquatement la situation actuelle de celle-ci (par exemple, l'identification des participations détenues par l'entité, et ses choix de méthodes comptables);
- la prise en compte des obligations en matière de rapport relatives à l'application rétrospective, le cas échéant.

Quelles sont les ressources à votre disposition?

CPA Canada

- [Document d'information sur les NCECF : Comptabilisation des investissements \(chapitres 1591, 3051 et 3056\)](#)
- [Guide sur les NCECF](#)

Conseil des normes comptables

- [Bulletin express du CNC – Comptabilisation des investissements : Êtes-vous prêt pour les changements?](#)

Modifications entrant en vigueur en 2017

- [Historique et fondement des conclusions – Clarification des chapitres 1591 et 3056](#)
- [Bulletin express du CNC – Participations dans des filiales et intérêts dans des partenariats : des dispositions transitoires à mettre à profit en 2016](#)

Modifications entrant en vigueur en 2018

- [Historique et fondement des conclusions – Filiales et placements : Chapitres 1591 et 3051](#)
- [Bulletin express du CNC – Filiales et placements : Éclaircissements sur la méthode de la comptabilisation à la valeur d'acquisition](#)
- [Webinaire – Exposé-sondage du CNC : Filiales et placements – Normes comptables pour les entreprises à capital fermé](#)

Veillez faire parvenir vos commentaires sur le présent bulletin *Alerte info financière* de CPA Canada, ou vos suggestions pour les prochains bulletins, à :

Taryn Abate, CPA, CA, CPA (Illinois, É.-U.)

Recherche, orientation et soutien

Comptables professionnels agréés du Canada

277, rue Wellington Ouest

Toronto (Ontario) M5V 3H2

Courriel : tabate@cpacanada.ca

AVERTISSEMENT

Le présent document, préparé par Comptables professionnels agréés du Canada (CPA Canada), fournit des indications ne faisant pas autorité. Il n'a pas été approuvé par le Conseil des normes comptables (CNC) du Canada.

CPA Canada et les auteurs déclinent toute responsabilité ou obligation pouvant découler, directement ou indirectement, de l'utilisation de ce document.

DROITS D'AUTEUR

© 2017 Comptables professionnels agréés du Canada

Tous droits réservés. Le présent document est protégé par des droits d'auteur et ne peut être reproduit, stocké dans un système de recherche documentaire ou transmis de quelque manière que ce soit (électroniquement, mécaniquement, par photocopie, enregistrement ou toute autre méthode) sans autorisation écrite préalable.

Pour demander cette autorisation, veuillez écrire à permissions@cpacanada.ca