

CPA Canada

Alerte info financière

NCECF

MODIFICATIONS – Améliorations annuelles de 2013 apportées aux Normes comptables pour les entreprises à capital fermé

En octobre 2013, le Conseil des normes comptables (CNC) a apporté plusieurs modifications visant à améliorer les Normes comptables pour les entreprises à capital fermé de la Partie II (Normes comptables pour les entreprises à capital fermé) du *Manuel de CPA Canada – Comptabilité*. Ces modifications découlent des améliorations annuelles de 2013.

Le présent bulletin *Alerte info financière* de CPA Canada souligne les modifications qui ont été apportées à chacun des chapitres concernés et analyse leurs effets au-delà de la stricte comptabilité.

En quoi les améliorations annuelles de 2013 apportées aux NCECF sont importantes pour moi?

- Les normes qui suivent ont été modifiées à l'occasion des améliorations annuelles de 2013 :
 - Chapitre 1520, « État des résultats »
 - Chapitre 1540, « État des flux de trésorerie »
 - Chapitre 1582, « Regroupements d'entreprises »
 - Chapitre 1590, « Filiales »
 - Chapitre 1602, « Participations ne donnant pas le contrôle »
 - Chapitre 3055, « Participations dans des coentreprises »
 - Chapitre 3856, « Instruments financiers »
- Ces modifications doivent être passées en revue par les organisations suivantes afin de déterminer si elles les concernent :

- Les entreprises à capital fermé qui appliquent la Partie II du *Manuel de CPA Canada – Comptabilité*;
- Les organismes sans but lucratif qui appliquent les normes de la Partie III.

Que sont les améliorations annuelles?

Les NCECF sont modifiées régulièrement selon deux processus : les améliorations majeures et les améliorations annuelles. Le processus annuel d'amélioration consiste à modifier les NCECF afin d'en clarifier les indications ou le libellé et de corriger des conséquences imprévues, des contradictions ou des erreurs. Ces modifications sont regroupées afin de réduire la fréquence des changements apportés aux normes. Les améliorations majeures entraînent l'apport de modifications importantes aux NCECF et sont menées sous forme de projets distincts pour chaque norme.

Quand ces modifications entrent-elles en vigueur?

- Les modifications s'appliquent aux états financiers annuels des exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2014.
- L'application anticipée est permise.

Quelles sont les principales modifications?

Chapitre 1582, « Regroupements d'entreprises »

Résumé des modifications :

- **Clarification du fait que la contrepartie conditionnelle est réévaluée lorsqu'on est fixé quant à la réalisation ou non de la condition**
- **Réduction des informations à fournir pour les regroupements d'entreprises dans le cas d'une filiale comptabilisée ultérieurement à la valeur d'acquisition ou à la valeur de consolidation**

Description des modifications :

- L'alinéa b) du paragraphe 1582.60 a été modifié afin de préciser que la contrepartie conditionnelle est réévaluée lorsqu'on est fixé quant à la réalisation ou non de la condition, quel que soit le moment où le paiement est effectué. Par exemple, si le paiement est différé à une date postérieure à celle où la condition est réalisée, la réévaluation devrait quand même être effectuée à la date où la condition est réalisée.
 - À la suite de cette modification, l'alinéa k) du paragraphe .03 du chapitre 3856, « Instruments financiers », qui énumère les instruments financiers auxquels le chapitre 3856 ne s'applique pas, a été modifié afin de préciser que les contrats émis relativement à une contrepartie conditionnelle sont exclus de l'application du chapitre 3856 jusqu'à ce qu'on soit fixé quant à la réalisation ou non de la condition.
- Le paragraphe 1582.62 a été modifié et le paragraphe 1582.62A a été ajouté afin de limiter la quantité d'informations à fournir lorsque la filiale est comptabilisée selon la méthode de la comptabilisation à la valeur d'acquisition ou de la comptabilisation à la valeur de consolidation. Auparavant, les obligations d'information énoncées dans le chapitre 1582 s'appliquaient à tous les regroupements d'entreprises, peu importe la façon dont la filiale était comptabilisée ultérieurement. Lorsqu'une filiale est comptabilisée ultérieurement selon la méthode de la comptabilisation à la valeur d'acquisition ou de la comptabilisation à la valeur de consolidation, certaines de ces informations à fournir ne sont pas pertinentes ou ne sont pas d'une grande utilité. Ces obligations d'information ont été retirées du paragraphe 1582.62, et le paragraphe 1582.62A énumère désormais les informations qui ne doivent être fournies que lorsque la filiale est consolidée.

Chapitre 1590, « Filiales »

Résumé des modifications :

- **Clarification du fait qu'un changement dans la participation d'une entreprise dans une filiale se fait suivant la méthode employée pour comptabiliser cette filiale**

Description des modifications :

- Le paragraphe 1590.15 a été modifié pour préciser que la comptabilisation d'un changement dans la participation d'une entreprise dans une filiale devrait se faire suivant la méthode employée pour comptabiliser cette filiale. Le chapitre 1602, « Participations ne donnant pas le contrôle », fournissait des indications sur la façon de comptabiliser un changement dans une participation dans une filiale consolidée, mais le chapitre 1590 ne traitait pas auparavant de la façon de constater un changement dans la participation d'une entreprise dans une filiale comptabilisée à la valeur d'acquisition ou à la valeur de consolidation.
- À la suite de cette modification, le paragraphe .17 du chapitre 3055, « Participations dans des coentreprises », a été modifié pour préciser que la comptabilisation d'un changement dans une participation dans une coentreprise se fait suivant la méthode employée pour comptabiliser la participation dans cette coentreprise.

Chapitre 1602, « Participations ne donnant pas le contrôle »

Résumé des modifications :

- **Clarification du fait que les participations ne donnant pas le contrôle ne sont pas déduites dans le calcul du résultat net**
- **Précision de l'imputation des gains et pertes de change**

Description des modifications :

- Le paragraphe 1602.14 a été modifié afin de préciser que les participations ne donnant pas le contrôle ne sont pas déduites dans le calcul du résultat net.
- Le paragraphe 1602.14A a été ajouté afin de préciser l'imputation des gains et pertes de change découlant de la conversion des états financiers d'un établissement étranger autonome qui reviennent aux participations ne donnant pas le contrôle. Ces gains et pertes de change qui sont comptabilisés dans un poste distinct, sous la rubrique des capitaux propres, et qui reviennent aux participations ne donnant pas le contrôle devraient être inclus dans les capitaux propres, dans le poste des participations ne donnant pas le contrôle.

Par suite des modifications décrites ci-dessus, des modifications ont dû être apportées en ce qui concerne la présentation de l'état des résultats et le calcul des flux de trésorerie liés aux activités d'exploitation selon la méthode indirecte.

- Chapitre 1520, « État des résultats » : Une modification a été apportée au paragraphe 1520.03, par l'ajout de l'alinéa g) qui exige que le résultat net attribué à la société mère et aux participations ne donnant pas le contrôle soit présenté séparément, dans le corps même de l'état des résultats, afin de préciser que les participations ne donnant pas le contrôle ne sont pas déduites dans le calcul du résultat net.
- Chapitre 1540, « État des flux de trésorerie » : La part des actionnaires sans contrôle a été retirée de l'alinéa a) du paragraphe 1540.22 afin de corriger une erreur. La part des actionnaires sans contrôle ne devrait pas être ajoutée au résultat net pour calculer les flux de trésorerie liés aux activités d'exploitation selon la méthode indirecte.

Résumé des modifications :

- **Précision qu'un instrument financier dont le rachat est forcé uniquement par des contraintes économiques n'est pas classé dans les passifs financiers**
- **Précision du traitement des relations de couverture comportant des contrats de change à terme qui échoient avant la comptabilisation de l'élément couvert**

Description des modifications :

- Le paragraphe 3856.A26A a été ajouté afin de préciser que s'il n'y a pas d'obligation contractuelle de racheter un instrument financier, les contraintes économiques n'entraînent pas le classement de l'instrument à titre de passif financier.
 - La contrainte économique peut être décrite comme la situation où une entité doit adopter une ligne de conduite particulière à l'avenir du fait que cette ligne de conduite sera bien plus avantageuse sur le plan économique que toute autre option possible.
 - *Exemple de contrainte économique :*

Dans le marché des souscriptions privées, les investisseurs cherchent souvent à incorporer un mécanisme de liquidité aux conditions de leurs placements qui leur confère un droit leur permettant d'obtenir la vente de l'entreprise émettrice si une situation ou un événement déclencheur (tel qu'un premier appel public à l'épargne) n'a pas eu lieu passé un délai d'une durée déterminée. Ce droit est une forme de « droit de vente forcée », qui vise à donner aux investisseurs le pouvoir de recouvrer leur investissement. L'entreprise émettrice aurait alors le choix de se conformer aux mécanismes du droit de vente forcée ou, dans un délai d'une durée convenue, de lever une « option de rachat » des actions. Cette option de rachat serait le droit, et non l'obligation, de l'entreprise d'éviter l'application du droit de vente forcée en achetant les actions des investisseurs. Les investisseurs ont le contrôle de l'opération puisque l'entreprise ne peut exercer son option de rachat sans que ceux-ci aient exercé leur droit de vente forcée. Dans cette situation, il pourrait être avantageux de racheter les actions des investisseurs afin d'éviter ce qui équivaldrait à une prise de possession de l'entreprise, ou des actions ordinaires, par les investisseurs. L'entreprise émettrice a le droit, et non l'obligation, de racheter les actions afin d'éviter l'application du droit de vente forcée par l'investisseur.
- Le paragraphe 3856.A62A a été ajouté afin de préciser le traitement des relations de couverture comportant des contrats de change à terme qui échoient avant la comptabilisation de l'élément couvert.
 - Les contrats de change à terme peuvent faire l'objet d'un règlement net par le transfert du gain ou de la perte, ou d'un règlement brut par l'échange des deux monnaies. Lorsqu'un contrat de change à terme est désigné comme couverture d'une opération d'achat future, et que le contrat fait l'objet d'un règlement brut avant que l'achat soit comptabilisé, la monnaie étrangère acquise lors du règlement du contrat est initialement comptabilisée au cours au comptant en vigueur à la date du règlement. Si la somme en monnaie étrangère est conservée de la date de règlement du contrat jusqu'à la date de comptabilisation de l'opération d'achat, le gain ou la perte résultant de la conversion de cette somme est présenté dans un poste distinct, dans les capitaux propres, jusqu'à ce que l'achat soit comptabilisé. Auparavant, ce gain ou cette perte aurait été comptabilisé directement en résultat. Par suite de cette modification, lorsque l'achat est comptabilisé, le gain ou la perte relatif à la somme en monnaie étrangère détenue est sorti de ce poste distinct et porté en ajustement de la valeur comptable de l'actif acquis dans l'opération d'achat ou en résultat net conformément à l'alinéa 3856.33 a).
 - Le paragraphe 3856.A62A ne peut pas être appliqué à la couverture d'opérations de vente futures.

En quoi consistent les dispositions transitoires?

- Les modifications doivent être appliquées rétrospectivement, conformément au chapitre 1506, « Modifications comptables », sous réserve des exceptions suivantes :
 - Dans le cas de la modification concernant les contreparties conditionnelles (modifications apportées au chapitre 1582, « Regroupements d'entreprises »), les entités ne devraient pas ajuster les contreparties conditionnelles éteintes au cours des périodes précédant l'adoption de cette modification.
 - La modification apportée aux dispositions portant sur la comptabilité de couverture énoncées dans le chapitre 3856 s'applique aux relations de couverture en place au 1^{er} janvier 2014, une application anticipée à celles en place à compter du 1^{er} janvier 2013 étant permise.

Quelles sont les incidences sur l'audit?

Les modifications peuvent exiger que l'auditeur s'entretienne des points suivants avec la direction :

- La présentation des états financiers et les informations à fournir sur les participations ne donnant pas le contrôle et les regroupements d'entreprises.
- L'évaluation d'une contrepartie éventuelle lorsque le paiement est effectué après la date où la condition est réalisée.
- La comptabilisation d'un changement dans une participation.
- Le classement des instruments financiers qui ne sont rachetables qu'en raison de contraintes économiques.
- L'évaluation et la présentation des relations de couverture des opérations d'achat futures comportant des contrats de change à terme.

Les incidences sur l'audit peuvent consister, notamment pour l'auditeur, à devoir faire ce qui suit :

- Examiner les exigences de la NCA 300, *Planification d'un audit d'états financiers*. Bien que les améliorations annuelles n'entraînent pas l'apport de modifications importantes aux NCECF, les professionnels en exercice doivent s'assurer que, s'il y a lieu, les modifications ont été appliquées de façon appropriée et que la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit prévues dans le plan de mission sont suffisants pour répondre aux risques d'anomalies significatives découlant de leur application.
- Examiner les conséquences sur son rapport de l'application rétrospective des normes comptables modifiées, compte tenu notamment des dispositions de la NCA 710, *Informations comparatives — Chiffres correspondants et états financiers comparatifs*. Il se peut que l'auditeur doive mettre en œuvre des procédures supplémentaires et que l'étendue de ses responsabilités en matière de rapport augmente en ce qui concerne les informations comparatives.

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

Taryn Abate, CPA, CA

Directrice de projets

Comptables professionnels agréés du Canada

277, rue Wellington Ouest

Toronto, Ontario M5V 3H2

Courriel : tabate@cpacanada.ca

CPA Canada entreprend des initiatives visant à aider les professionnels en exercice et les entreprises. Le présent bulletin s'appuie sur les NCECF en vigueur en février 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. Le professionnel en exercice doit exercer son jugement professionnel pour déterminer si les indications contenues dans le présent bulletin sont appropriées et pertinentes compte tenu des circonstances propres à la mission d'audit qu'il réalise.

Copyright © 2014 Comptables professionnels agréés du Canada