

Entreprises à capital fermé, OSBL et régimes de retraite

Décembre 2013

En bref

Les bulletins *En bref* offrent un condensé des plus récentes nouvelles et publications provenant des normalisateurs en ce qui a trait aux normes comptables pour les entreprises à capital fermé (NCECF), les organismes sans but lucratif (OSBL) et les régimes de retraite. Les Normes internationales d'information financière (IFRS) ne sont pas abordées dans les bulletins *En bref*, mais nous publions des *Bulletins de nouvelles sur les IFRS*, entièrement consacrés aux nouveautés en matière d'IFRS, ainsi que des *Alertes de votre conseiller*, qui traitent de sujets spécifiques importants.

La présente publication vise à informer les lecteurs des récents changements qui surviennent dans le monde de la comptabilité; toutefois, elle ne peut traiter de tous les sujets. Les lecteurs sont invités à toujours se référer aux publications d'origine mentionnées dans les articles avant de prendre quelque décision que ce soit.

Un nouveau nom pour le *Manuel de l'ICCA*

Le Conseil d'administration de l'Institut Canadien des Comptables Agréés (ICCA) a récemment approuvé le changement de nom du *Manuel de l'ICCA*, afin de mettre en évidence le fait qu'il est maintenant publié par les comptables professionnels agréés du Canada (CPA Canada). Depuis le 1^{er} novembre 2013, le *Manuel de l'ICCA – Comptabilité* s'appelle *Manuel de CPA Canada – Comptabilité* (ci-après le « *Manuel de CPA Canada* »).

Entreprises à capital fermé (Partie II)

Améliorations 2013 des Normes comptables pour les entreprises à capital fermé

En octobre 2013, le Conseil des normes comptables du Canada (CNC) a mis à jour les NCECF conformément aux modifications proposées dans l'exposé-sondage intitulé [*Améliorations 2013 des Normes comptables pour les entreprises à capital fermé*](#) et qui ont été adoptées. La mise à jour du *Manuel de CPA Canada* comprend également d'autres

modifications mineures qui n'étaient pas initialement proposées dans l'exposé-sondage. Les paragraphes suivants présentent un résumé des modifications importantes apportées.

Chapitre 1582, « Regroupements d'entreprises »

- Le chapitre 1582 exige que la contrepartie conditionnelle soit réévaluée à la juste valeur seulement lorsqu'elle fait l'objet d'un règlement. Afin de régler certains problèmes d'application liés à l'identification du moment où cette réévaluation doit être effectuée, le mot « règlement » est remplacé par « lorsqu'on est fixé quant à la réalisation ou non de la condition ».
- Certaines obligations d'information du chapitre 1582, jusqu'alors applicables à tous les regroupements d'entreprises peu importe la méthode utilisée pour comptabiliser ultérieurement la filiale, doivent maintenant être appliquée seulement lorsque la filiale est consolidée.

Chapitre 1590, « Filiales », et chapitre 3055, « Participations dans des coentreprises »

Les chapitres 1590 et 3055 sont modifiés afin de préciser que la comptabilisation d'un changement dans une participation dans une filiale ou une coentreprise comptabilisée à la valeur d'acquisition ou à la valeur de consolidation doit se faire selon la méthode utilisée pour comptabiliser la participation dans la filiale ou la coentreprise.

Chapitre 1602, « Participations ne donnant pas le contrôle »

Les modifications apportées au chapitre 1602 précisent :

- qu'une entité qui consolide une filiale ne doit pas déduire, dans le calcul du résultat net, le montant qui revient aux participations ne donnant pas le contrôle;
- que les gains et pertes de change découlant de la conversion des états financiers d'un établissement étranger autonome qui sont comptabilisés dans un poste distinct, sous la rubrique des capitaux propres, et qui reviennent aux participations ne donnant pas le contrôle doivent être inclus dans les capitaux propres, dans le poste des participations ne donnant pas le contrôle.

Chapitre 3856, « Instruments financiers »

Le CNC apporte des modifications au chapitre 3856 afin de préciser :

- qu'un instrument financier dont le rachat est forcé uniquement par des contraintes économiques, et non par une obligation contractuelle, ne doit pas être classé dans les passifs financiers;
- l'application de la comptabilité de couverture lorsqu'une opération future est couverte par un contrat de change à terme dont le règlement au brut se fait avant la comptabilisation de l'opération couverte.

Toutes les modifications effectuées dans la mise à jour d'octobre 2013 doivent être appliquées pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2014. Une application anticipée est permise. La plupart des modifications doivent être appliquées rétroactivement, toutefois les modifications effectuées au chapitre 1582 relativement au

mot « règlement » et au chapitre 3856 relativement aux modifications apportées à la comptabilité de couverture font l'objet d'allègements à l'application rétrospective.

Certains des changements apportés par cette mise à jour du *Manuel de CPA Canada* s'appliquent aussi, le cas échéant, aux OSBL qui appliquent la Partie III du *Manuel de CPA Canada*.

Modifications futures aux NCECF

Le CNC poursuit divers projets de modifications des NCECF afin de préserver la qualité et la crédibilité des états financiers des entreprises à capital fermé.

En août 2013, le CNC a publié deux exposés-sondages intitulés *Consolidation* et *Partenariats et placements*, dont le résumé est fourni dans des articles distincts de la présente édition d'*En bref*. Les versions définitives des nouveaux chapitres devraient être publiées dans le *Manuel de CPA Canada* au cours du troisième trimestre de 2014 et devraient s'appliquer pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2016.

Le tableau suivant présente un résumé des projets pour lesquels le CNC prévoit publier un document de travail ou un exposé-sondage d'ici la fin de 2014 :

Projets actuels	Résumé
Améliorations annuelles 2014	Améliorations mineures aux NCECF. Un exposé-sondage devrait être publié au premier trimestre de 2014.
Agriculture	Ce projet aborde la comptabilisation des actifs biologiques. Un document de travail devrait être publié au premier trimestre de 2014.
Actions privilégiées rachetables émises à titre de mesure de planification fiscale	Ce projet prévoit de réviser les exigences à l'égard de la comptabilisation des actions privilégiées rachetables émises à titre de mesure de planification fiscale dans le chapitre 3856, « Instruments financiers ». Les questions à aborder portent notamment sur le champ d'application, le reclassement et l'évaluation. Un exposé-sondage devrait être publié au premier trimestre de 2014.
Filiales	Ce projet prévoit de préciser certaines questions relatives à la comptabilisation des filiales à la valeur d'acquisition ou à la valeur de consolidation. L'une des questions qui sera examinée est si ou quand le chapitre 1582, « Regroupements d'entreprises », doit être appliqué lorsqu'une entité comptabilise une filiale à la valeur d'acquisition ou à la valeur de consolidation. Un exposé-sondage devrait être publié au troisième trimestre de 2014.

Certains de ces projets pourraient également avoir une incidence sur les états financiers des OSBL qui appliquent la Partie III; par conséquent, ces organismes doivent rester au fait des modifications proposées.

Pour obtenir plus d'informations sur les modifications apportées aux NCECF, visitez le site Web : [Normes d'information financière et de certification Canada](#).

Consolidation

En août 2013, le CNC a publié l'exposé-sondage [Consolidation](#), qui propose l'élimination de la NOC-15, « Consolidation des entités à détenteurs de droits variables (variable interest entities) », ainsi que l'introduction de nouvelles directives sur l'identification et la consolidation des entités qui sont contrôlées par des mécanismes autres que les droits de vote. Ces nouvelles directives seraient fondées sur les principes de l'IFRS 10 *États financiers consolidés* et seraient combinées avec les indications existantes du chapitre 1590, « Filiales », pour créer le nouveau chapitre 1591, « Filiales ».

Selon le chapitre 1591 proposé, une entité continuerait à choisir la méthode comptable en vertu de laquelle elle comptabilise ses participations dans ses filiales : la méthode de la consolidation, la méthode de la comptabilisation à la valeur d'acquisition ou la méthode de la comptabilisation à la valeur de consolidation. Ce qui suit résume les modifications importantes proposées dans l'exposé-sondage.

Champ d'application

La comptabilisation des accords contractuels conclus entre entreprises sous contrôle commun ne serait plus comprise dans le champ d'application de cette norme; une entité comptabiliserait ses droits et ses obligations à l'égard de ces accords conformément aux chapitres applicables (p. ex., le chapitre 3065, « Contrats de location »).

Appréciation du contrôle

La définition actuelle du contrôle de même que les indications sur la comptabilisation des filiales contrôlées au moyen d'une participation au capital resteraient inchangées. Des indications supplémentaires seraient fournies et axées sur l'appréciation du contrôle lorsque ce dernier peut être obtenu par des mécanismes autres que des droits de vote (c'est-à-dire, les accords contractuels, la loi et la détention d'instruments financiers qui, s'ils étaient convertis, exercés ou levés, confèreraient le contrôle à l'entreprise) ou par une combinaison de droits de vote et de mécanismes autres que des droits de vote. Bien qu'il n'y ait aucune modification proposée à la définition du contrôle, des directives supplémentaires seraient fournies sur la façon d'appliquer la définition du contrôle, directives qui nécessiteraient toujours l'exercice du jugement professionnel.

Partenariats et placements

Le chapitre 3055, « Participations dans des coentreprises », la norme actuelle pour les coentreprises, permet à une entité détenant une participation dans une coentreprise de choisir sa méthode comptable et de comptabiliser sa participation dans ses coentreprises selon la méthode de la consolidation proportionnelle, la méthode de la comptabilisation à la valeur d'acquisition ou la méthode de la comptabilisation à la valeur de consolidation. Le CNC a noté que la consolidation proportionnelle pouvait faire en sorte qu'un investisseur présente dans ses états financiers des actifs qu'il ne contrôle pas, des passifs au titre desquels il n'a pas d'obligation directe et des flux de trésorerie auxquels il n'a pas directement accès. En août 2013, le CNC a publié l'exposé-sondage [Partenariats et placements](#), qui propose la publication du nouveau chapitre 3056, « Partenariats », ainsi que quelques modifications au chapitre 3051, « Placements ». Selon le chapitre 3056 proposé, les définitions d'activités sous contrôle conjoint, d'actifs sous contrôle conjoint et

d'entreprises sous contrôle conjoint resteraient inchangées, mais les choix de méthodes comptables disponibles seraient réduits pour permettre de représenter plus fidèlement la nature de l'accord dans les états financiers d'un investisseur.

Ce qui suit résume la manière dont une entité comptabiliserait ses intérêts dans un partenariat, comme le propose l'exposé-sondage.

Actifs et activités sous contrôle conjoint

Les investisseurs dans des actifs ou des activités sous contrôle conjoint comptabiliseraient leurs droits aux actifs et aux produits et leurs obligations au titre des passifs et des charges en se fondant sur les caractéristiques du partenariat. Les méthodes comptables proposées seraient similaires à la méthode de la consolidation proportionnelle actuellement prévue dans le chapitre 3055, sauf que la proportion des actifs, des passifs, des produits et des charges comptabilisés par l'investisseur se fonderait sur les faits et les circonstances pertinents de l'accord contractuel et pas uniquement sur le pourcentage de participation de l'investisseur.

Entreprises sous contrôle conjoint

Pour les entreprises sous contrôle conjoint, l'investisseur déterminerait s'il a des droits sur chacun des actifs et des passifs du partenariat ou s'il a des droits sur l'actif net du partenariat. Lorsque l'investisseur a des droits sur l'actif net, le chapitre propose un choix de méthode comptable pour comptabiliser ses intérêts dans le partenariat, soit selon la méthode de la comptabilisation à la valeur d'acquisition, soit selon la méthode de la comptabilisation à la valeur de consolidation conformément au chapitre 3051. Toutefois, dans des situations où un investisseur a des droits sur chacun des actifs et des obligations au titre des passifs de l'entreprise sous contrôle conjoint, il appliquerait la méthode comptable applicable soit pour les actifs sous contrôle conjoint, soit pour les activités sous contrôle conjoint, le cas échéant.

L'exposé-sondage propose également des modifications corrélatives au chapitre 3051 qui visent à clarifier les directives et le libellé utilisé dans la norme, des changements qui ne devraient toutefois pas avoir une incidence importante sur les états financiers d'une entité.

Comité consultatif sur les entreprises à capital fermé

Le Comité consultatif sur les entreprises à capital fermé (le « Comité »), qui a été créé par le CNC, a pour mandat d'aider le CNC à tenir à jour et à améliorer les NCECF et de donner son avis sur la nécessité de compléter ces normes par des indications ne faisant pas autorité. Les réunions les plus récentes du Comité ont eu lieu les [17 septembre](#) et 10 décembre 2013. Les paragraphes suivants résument certains sujets traités lors de la réunion de septembre. Le procès-verbal de la réunion de décembre n'est pas encore disponible et sera traité dans notre prochain numéro d'*En bref*, en 2014.

Améliorations annuelles 2014

Le Comité a examiné divers éléments à inclure dans le projet d'améliorations annuelles 2014.

- Conversion des instruments de couverture libellés en devises
Le Comité a discuté des préoccupations voulant que le chapitre 3856, « Instruments financiers », ne soit pas clair en ce qui concerne la comptabilisation d'un contrat à terme de couverture libellé dans une monnaie étrangère, qui vient à échéance après la réalisation de l'opération future couverte. Le Comité a convenu de recommander au CNC que le chapitre 3856 précise que lorsque la fin de l'exercice tombe après la réalisation de l'opération couverte, mais avant que le contrat à terme ne vienne à échéance, le contrat libellé dans une monnaie étrangère devrait être réévalué conformément au chapitre 1651, « Conversion des devises » (c'est-à-dire, le cours de clôture en vigueur à la date du bilan devait être appliqué, et tout gain ou perte de change devrait être inclus dans le résultat net).
- Indication des créances dépréciées
L'obligation d'information actuelle liée à la dépréciation dans le chapitre 3856 exige de fournir la valeur comptable des actifs financiers dépréciés ainsi que le montant de toute provision connexe pour dépréciation. De nombreuses entités établissent une provision pour créances douteuses pour l'ensemble de leurs comptes clients plutôt que de déterminer un à un les comptes ayant subi une dépréciation. Par conséquent, le Comité entend recommander au CNC la modification du chapitre 3856 afin de limiter l'application de l'obligation d'information liée à la dépréciation à tous les actifs financiers autres que les comptes clients. Le Comité a également convenu de proposer au CNC qu'une obligation d'information distincte soit ajoutée pour les comptes clients selon laquelle une entité devrait divulguer la provision pour créances douteuses.

Pour obtenir plus d'informations sur le Comité, visitez le site Web : [Normes d'information financière et de certification Canada](#).

Organismes sans but lucratif (Partie III)

Plusieurs des sujets traités dans la section « Entreprises à capital fermé (Partie II) » peuvent aussi être pertinents pour les OSBL qui appliquent la Partie III du *Manuel de CPA Canada*.

Communication de l'information sur les avantages sociaux futurs par les organismes sans but lucratif (chapitre 3463)

Le CNC a publié en décembre 2013 le chapitre 3463 mentionné en titre dans la Partie III. Le chapitre 3463 remplace le chapitre 3461 de la Partie II du *Manuel de CPA Canada*. Le chapitre 3463 exige que les OSBL appliquent le nouveau chapitre 3462, « Avantages sociaux futurs », des NCECF¹, à l'exception de la comptabilisation et de la présentation des réévaluations et autres éléments² dans le cas des régimes à prestations définies. Puisque les

¹ Le chapitre 3462 a été publié en mai 2013.

² Les réévaluations et autres éléments comprennent notamment les gains et pertes actuariels, les ajustements de la provision pour moins-value ainsi que les gains et pertes découlant des modifications, des compressions et des règlements du régime.

besoins des utilisateurs des états financiers d'OSBL sont différents de ceux des utilisateurs des entreprises à capital fermé, les réévaluations et autres éléments :

- sont comptabilisés directement dans l'actif net dans le bilan plutôt que dans l'état des résultats;
- sont présentés sous un poste distinct dans l'état de l'évolution de l'actif net; et
- ne sont pas reclassés dans l'état des résultats au cours d'une période ultérieure à leur comptabilisation dans l'actif net.

Le chapitre 3463 s'applique aux états financiers annuels des exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2014. L'adoption anticipée est permise, mais uniquement pour la totalité des régimes d'avantages sociaux de l'OSBL. L'application du chapitre 3463 est rétrospective, mais des indications spécifiques sur les dispositions transitoires sont fournies dans la situation où l'OSBL utilisait une date d'évaluation de ses actifs du régime et de son obligation au titre des prestations définies antérieure à la date de clôture.

Pour plus d'informations sur les autres différences entre le chapitre 3461 actuellement appliqué par les OSBL et le chapitre 3462, référez-vous à l'article « Avantages sociaux futurs (chapitre 3462) » de l'édition d'[En bref](#) de juillet 2013.

Publications

CPA Canada a publié deux *Alerte info financière (NCECF)* qui font ressortir certaines des répercussions que les modifications apportées à des normes comptables en 2013 pourraient avoir sur une entité, et qui analysent leurs effets au-delà de la stricte comptabilité :

- [NOUVEAU – Chapitre 3462, « Avantages sociaux futurs »](#);
- [MODIFIÉ – Chapitre 3475, « Sortie d'actifs à long terme et abandon d'activités »](#).

À propos de Raymond Chabot Grant Thornton

Raymond Chabot Grant Thornton S.E.N.C.R.L. est un cabinet comptable et de consultation de premier plan qui fournit aux sociétés fermées et ouvertes des services de certification et de fiscalité et des services-conseils. Ensemble, Raymond Chabot Grant Thornton S.E.N.C.R.L. et Grant Thornton LLP au Canada comptent environ 4 000 personnes réparties dans tout le Canada. Raymond Chabot Grant Thornton S.E.N.C.R.L. est un cabinet membre au sein de Grant Thornton International Ltd (Grant Thornton International). Grant Thornton International et les cabinets membres ne constituent pas une association mondiale. Les services sont offerts de façon indépendante par les cabinets membres.

Nous avons fait tous les efforts afin de nous assurer que l'information comprise dans la présente publication était exacte au moment de sa diffusion. Néanmoins, les informations fournies ou les opinions exprimées ne constituent pas une prise de position officielle et ne devraient pas être considérées comme un conseil technique pour vous ou pour votre organisation sans l'avis d'un conseiller d'affaires professionnel. Pour de plus amples renseignements à ce sujet, veuillez contacter votre conseiller Raymond Chabot Grant Thornton.