

Notes complémentaires sur l'adoption graduelle, au Canada, des normes internationales d'information financière (IFRS)

Annexes accompagnant l'article « Les IFRS au Canada : évolution ou révolution? » publié dans le numéro de mai 2007 de *CMA Management*

par Michel Blanchette, CMA, FCMA, CA

La figure et le tableau joints aux présentes notes montrent l'effet de l'adoption des IFRS au Canada sur les états financiers (voir la figure) et présentent un bref résumé de certaines différences entre les deux séries de règles (voir le tableau).

La figure compare la présentation d'états financiers dressés A) en vertu des PCGR canadiens avant l'adoption de la méthode préconisée par les IFRS à l'égard des instruments financiers et du résultat étendu en octobre 2006 pour les sociétés ouvertes (octobre 2007 pour les sociétés fermées), et B) en vertu des IFRS. Il en ressort les différences suivantes :

- **Bilan** : Les postes sont les mêmes mais l'ordre de présentation peut être inversé. Il existe une différence concernant la présentation des intérêts minoritaires, qui figurent dans les capitaux propres en vertu des IFRS.
- **État des résultats** : Selon les IFRS, les éléments extraordinaires ne sont pas présentés à part et les intérêts minoritaires ne sont pas considérés comme une charge. Cependant, le bénéfice (résultat de la période) est séparé en deux parties : le bénéfice attribuable aux actionnaires (porteurs de capitaux propres) de la société mère et le bénéfice attribuable aux intérêts minoritaires.
- **États relatifs aux capitaux propres** : En vertu des IFRS, il faut rapprocher l'ensemble des capitaux propres, alors que les PCGR canadiens exigent que seuls les bénéfices non répartis soient rapprochés. En outre, une information supplémentaire doit être présentée en vertu des IFRS, à savoir un état global des profits et pertes constatés.

Le tableau présente un résumé des différences abordées dans l'article précité. Il fait également état des changements récents qui touchent la consolidation (l'écart d'acquisition n'est plus amorti) et les regroupements d'entreprises (la méthode de la fusion d'intérêts communs a été abolie), et du projet de norme canadienne sur les regroupements d'entreprises suivant laquelle les actifs, les passifs et les intérêts minoritaires des filiales acquises seraient évalués à la pleine juste valeur à la date d'acquisition. Le tableau renferme :

- les pratiques canadiennes avant la convergence;
- les IFRS actuelles;
- la date de convergence réelle ou prévue;
- de brefs commentaires sur l'effet de la convergence avec les IFRS sur les états financiers au Canada.

Notes de bas de page se rapportant à la figure :

- 1) La comparaison concerne uniquement la présentation et non pas la mesure.
- 2) Il s'agit des PCGR canadiens avant octobre 2006 pour les sociétés ouvertes, et avant octobre 2007 pour les sociétés sans obligation publique de rendre des comptes.
- 3) Le terme « autres » désigne notamment le surplus d'apport et les gains et pertes de change selon la méthode du taux courant (ou méthode du cours de clôture).
- 4) En vertu des IFRS, il est courant de classer les postes du bilan par ordre croissant de liquidité (comme dans la figure). Le classement par ordre décroissant de liquidité (comme selon les PCGR canadiens) est aussi autorisé par les IFRS.
- 5) Cet état supplémentaire est appelé *État du résultat étendu* en vertu de la nouvelle approche préconisée par les PCGR du Canada.

FIGURE - COMPARAISON DE LA PRÉSENTATION¹ DES ÉTATS FINANCIERS : PCGR CANADIENS AVANT OCTOBRE 2006² VS IFRS

A) États financiers selon les PCGR canadiens avant octobre 2006²

Bilan consolidé
Actif à court terme
Actif à long terme
Total de l'actif
Passif à court terme
Passif à long terme
Part des actionnaires sans contrôle
Capitaux propres - capital-actions
Capitaux propres - bénéfices non répartis
Capitaux propres - autres ³
Total du passif et des capitaux propres

B) États financiers selon les IFRS

Bilan consolidé⁴
Actif à long terme
Actif à court terme
Total de l'actif
Capitaux propres (CP) attribuables aux actionnaires de la société mère
... Capital social
... Réserves
... Bénéfices non répartis (BNR)
Capitaux propres attribuables aux intérêts minoritaires
Passif à long terme
Passif à court terme
Total du passif et des capitaux propres

État des résultats consolidés
Produits
Charges
Part des actionnaires sans contrôle
Gains/pertes liés aux activités abandonnées
Éléments extraordinaires
Bénéfice net
Résultat par action (de base et dilué)

État des résultats consolidés
Produits
Charges
Gains/pertes liés aux activités abandonnées
Bénéfice
Bénéfice attribuable :
... aux actionnaires de la société-mère
... aux intérêts minoritaires
Bénéfice
Résultat par action (de base et dilué)

État consolidé des bénéfices non répartis
Solde à l'ouverture
Plus : Bénéfice net
Moins : Dividendes
Plus/moins : Autres
Solde à la clôture

	CP attribuables aux actionnaires de la société mère			Intérêts minoritaires	Total
	Capital social	Réserves	BNR		
Solde à l'ouverture	XX	XX	XX	XX	XX
Plus : Bénéfice			XX	XX	XX
Moins : Dividendes			XX	XX	XX
Plus/moins : Autres	XX	XX	XX	XX	XX
Solde à la clôture	XX	XX	XX	XX	XX

État consolidé global des profits et pertes constatés⁵	
Bénéfice	XX
Plus/moins : autres gains/pertes	XX
Résultat global	XX
Résultat global attribuable :	
... aux actionnaires de la société mère	XX
... aux intérêts minoritaires	XX
Résultat global	XX

TABLEAU - QUELQUES DIFFÉRENCES ENTRE LES PCGR CANADIENS ET LES IFRS
 Préparé par Michel Blanchette, CMA, FCMA

Pratique canadienne avant la convergence	Normes internationales d'information financière (IFRS)	Date de convergence *	Effet de la convergence avec les IFRS sur les états financiers au Canada
<u>Classement des postes du bilan</u> Par ordre décroissant de liquidité.	Par ordre décroissant ou croissant de liquidité.	2011*	Il est question uniquement de la présentation dans le bilan. Le contenu est similaire mais l'ordre des postes peut être inversé.
<u>Évaluation des stocks</u> Plusieurs méthodes sont acceptées, y compris la méthode DEPS (dernier entré premier sorti).	La méthode DEPS est interdite.	2008*	En général, les stocks vont augmenter et le coût des marchandises vendues va diminuer pour les entreprises qui utilisaient la méthode DEPS.
Aucune reprise sur réduction de valeur possible.	Reprise sur réduction de valeur possible.	2008*	Les gains liés à la reprise sur réduction de valeur vont hausser le bénéfice.
<u>Actifs à long terme</u> Actifs corporels et incorporels évalués au coût ou au coût après amortissement, et dépréciation possible. La réévaluation à la juste valeur n'est pas autorisée, sauf dans le contexte de la réévaluation des comptes d'une filiale.	Actifs corporels et incorporels évalués au coût ou au coût après amortissement, et dépréciation possible. En plus, la réévaluation à la juste valeur est autorisée.	2011*	Les actifs à long terme pourront être réévalués à la hausse à mesure que les valeurs marchandes augmenteront.
Aucune reprise sur réduction de valeur possible.	Reprise sur réduction de valeur possible.	2011*	Les gains liés à la reprise sur réduction de valeur vont hausser le bénéfice.

* Lorsque la date est accompagnée d'un astérisque, il s'agit d'une date prévue. Sinon, il s'agit de la date réelle.

Pratique canadienne avant la convergence	Normes internationales d'information financière (IFRS)	Date de convergence *	Effet de la convergence avec les IFRS sur les états financiers au Canada
<p><u>Instruments financiers</u> Jusqu'en 2006, la plupart des instruments financiers étaient évalués au coût, à l'exception des instruments financiers dérivés détenus à des fins de transaction ou de spéculation ou à des fins autres que de couverture qui étaient évalués à la juste valeur depuis 2003.</p>	<p>Les instruments dérivés et les instruments détenus à des fins de transaction sont évalués à la juste valeur et les gains et pertes sont constatés immédiatement dans l'état des résultats. Les instruments disponibles à la vente sont aussi évalués à la juste valeur mais les gains et pertes sont présentés directement dans les capitaux propres (dans un compte de réserve) jusqu'à ce qu'ils se matérialisent.</p>	2006	La volatilité des actifs/passifs financiers et des gains/pertes sous-jacents va augmenter, mais certains gains/pertes seront présentés directement dans les capitaux propres (réserves ou dans les autres éléments du résultat étendu) évitant l'état des résultats jusqu'à leur matérialisation.
<p>Les coûts de transaction relatifs aux instruments financiers autres que ceux qui sont détenus à des fins de transaction peuvent être passés en charges ou inscrits à l'actif.</p>	<p>Les coûts de transaction relatifs aux instruments financiers autres que ceux qui sont détenus à des fins de transaction doivent être inscrits à l'actif.</p>	2011*	La valeur comptable de certains actifs/passifs financiers va augmenter légèrement.
<p><u>Participations dans des coentreprises</u> Les coentreprises doivent être consolidées à l'aide de la méthode de la consolidation proportionnelle.</p>	<p>Il est possible d'utiliser la consolidation proportionnelle ou la méthode de la mise en équivalence (valeur de consolidation). Toutefois, la consolidation proportionnelle risque d'être interdite vers 2008.</p>	avant 2011*	Le traitement comptable des coentreprises consistera à présenter le montant net de la portion détenue de tous les actifs/passifs sur une seule ligne au bilan et aussi le montant net de tous les produits/charges sur une seule ligne à l'état des résultats. Ce traitement aura notamment pour effet de garder les dettes des coentreprises hors bilan.
<p><u>Hyperinflation</u> Aucun traitement particulier lorsque l'économie connaît une hyperinflation, si ce n'est que la méthode temporelle doit être utilisée pour la conversion des devises dans ce contexte (la méthode du taux courant - ou méthode du cours de clôture - n'est pas autorisée lorsqu'il y a hyperinflation).</p>	<p>Les éléments non monétaires sont retraités à la valeur actuelle à l'aide d'un indice général des prix pour refléter les changements dans le pouvoir général d'achat lorsque la monnaie de présentation des états financiers est dans une économie hyperinflationniste.</p>	2011*	En contexte d'hyperinflation, les éléments non monétaires du bilan connaîtront une augmentation de valeur considérable. Aussi, le bénéfice de l'état des résultats sera plus volatile en raison des gains/pertes résultant des variations du pouvoir d'achat associé à la position monétaire nette.

Pratique canadienne avant la convergence	Normes internationales d'information financière (IFRS)	Date de convergence *	Effet de la convergence avec les IFRS sur les états financiers au Canada
<p><u>Impôts reportés</u> Le terme utilisé au Canada est <i>impôts futurs</i>. Il est possible de présenter des impôts futurs dans l'actif/passif à court et à long terme.</p>	Les impôts reportés ne peuvent être présentés dans la catégorie « à court terme ». Ils doivent être présentés dans la catégorie « à long terme ».	2009*	Certains actifs/passifs à court terme devront être transférés dans la catégorie « à long terme ».
<p><u>Intérêts minoritaires</u> Le terme utilisé au Canada est <i>part des actionnaires sans contrôle</i>. Ce poste est évalué à la valeur comptable et présenté à l'extérieur des capitaux propres dans le bilan.</p>	Les intérêts minoritaires sont évalués à la juste valeur (des actifs nets identifiables) à la date d'acquisition des filiales et présentés dans les capitaux propres.	2009*	La part des actionnaires sans contrôle sera présentée dans les capitaux propres et évaluée initialement à la juste valeur plutôt qu'à la valeur comptable. Cela aura pour effet de réduire le ratio de levier financier ou d'endettement.
Le bénéfice attribuable aux actionnaires minoritaires est présenté comme une charge, nommée <i>part des actionnaires sans contrôle</i> , à l'état des résultats.	Le bénéfice attribuable aux actionnaires minoritaires n'est pas porté en diminution du bénéfice à titre de charge à l'état des résultats.	2009*	Le bénéfice présenté à l'état des résultats augmentera car il n'y aura plus de charge au titre des actionnaires minoritaires (en supposant que les filiales sont rentables).
<p><u>Éléments relatifs aux capitaux propres</u> Jusqu'en 2006, la section des capitaux propres comprenait le capital-actions, les bénéfices non répartis et quelques autres éléments, dont le surplus d'apport et certains gains/pertes de change. On présentait un <i>état des bénéfices non répartis</i>. Depuis octobre 2006, le traitement des capitaux propres a convergé avec celui des IFRS, sauf pour les intérêts minoritaires et la terminologie associée aux autres éléments du résultat étendu.</p>	Les capitaux propres se divisent en quatre catégories : le capital social, les bénéfices non répartis, les réserves et les intérêts minoritaires. Chacune doit être rapprochée dans un <i>état des capitaux propres</i> .	2006	<i>L'état des bénéfices non répartis</i> bien connu sera remplacé par un rapprochement complet de tous les éléments des capitaux propres.
<p><u>Résultat étendu</u> N'existait pas au Canada avant 2006.</p>	Un état global des profits et pertes constatés (ou état du résultat étendu) doit être présenté. Cet état comprend le bénéfice net et d'autres gains/pertes non matérialisés.	2006	Une nouvelle mesure de la rentabilité sera présentée, plus axée sur les justes valeurs et incorporant le bénéfice net et certains autres gains/pertes non matérialisés.

Pratique canadienne avant la convergence	Normes internationales d'information financière (IFRS)	Date de convergence *	Effet de la convergence avec les IFRS sur les états financiers au Canada
<u>Contrats à long terme</u> Les contrats à long terme peuvent être comptabilisés selon la méthode de l'avancement des travaux ou de l'achèvement des travaux.	Les contrats à long terme doivent être comptabilisés selon la méthode de l'avancement des travaux. La méthode de l'achèvement des travaux est interdite.	2011*	Le bénéfice des sociétés qui utilisaient la méthode de l'achèvement des travaux sera moins volatil.
<u>Changement de méthode d'amortissement</u> Jusqu'en 2006, le changement de méthode d'amortissement était considéré comme une modification de convention comptable et traité de façon rétroactive.	Le changement de méthode d'amortissement est considéré comme un changement d'estimation et traité de façon prospective.	2007	Les redressements attribuables à un changement de méthode d'amortissement devront apparaître à l'état des résultats des exercices courant et/ou futurs car le traitement comptable sera prospectif.
<u>Gains et pertes de change en vertu de la méthode temporelle</u> Jusqu'en 2001, les gains et pertes de change étaient amortis. Ce traitement a été aboli en 2002.	Tous les gains et pertes de change sont pris en compte immédiatement dans l'état des résultats.	2002	L'abolition de l'amortissement des gains et pertes de change augmente la volatilité du bénéfice.
Les gains et pertes de change relatifs aux actifs financiers disponibles à la vente sont imputés aux autres éléments du résultat étendu.	Les gains et pertes de change relatifs aux actifs financiers disponibles à la vente sont pris immédiatement en compte dans l'état des résultats.	2011*	Le bénéfice fluctuera davantage car les gains et pertes de change non matérialisés sur actifs financiers disponibles à la vente figureront dans l'état des résultats (plutôt que dans les autres éléments du résultat étendu).
<u>Éléments extraordinaires</u> Il est possible de présenter distinctement à titre d'éléments extraordinaires les gains et pertes qui satisfont à certains critères.	La présentation distincte à titre d'élément extraordinaire est interdite.	2011*	La composition des produits et des charges sera changée en raison de l'interdiction de qualifier d'extraordinaires certains gains/pertes. Mais le montant du bénéfice net ne sera pas touché.

Pratique canadienne avant la convergence	Normes internationales d'information financière (IFRS)	Date de convergence *	Effet de la convergence avec les IFRS sur les états financiers au Canada
<p><u>Regroupements d'entreprises et consolidation</u> Depuis 2001, l'écart d'acquisition n'est plus amorti. Avant cette date, il était amorti sur un maximum de 40 ans.</p>	<p>Depuis 2004, l'écart d'acquisition n'est plus amorti. Avant cette date, il était amorti sur un maximum de 20 ans.</p>	2004	L'abolition de l'amortissement de l'écart d'acquisition a pour effet de hausser le bénéfice, sauf dans les années où on constate une perte sur dépréciation.
<p>Depuis 2001, tous les regroupements d'entreprises sont comptabilisés selon la méthode de l'acquisition. Avant cette date, il était possible d'utiliser la méthode de la fusion d'intérêts communs (mise en commun d'intérêts) dans certaines circonstances.</p>	<p>Depuis 2004, tous les regroupements d'entreprises sont comptabilisés selon la méthode de l'acquisition. Avant cette date, il était possible d'utiliser la méthode de la mise en commun d'intérêts.</p>	2004	Les bénéfices ultérieurs aux regroupements d'entreprises qui auraient pu être comptabilisés selon la méthode de la mise en commun d'intérêts sont réduits en raison de l'augmentation de la charge d'amortissement.
<p>À la date d'acquisition, la mesure des éléments acquis est fondée sur leur juste valeur en fonction du pourcentage de participation acquis.</p>	<p>À la date d'acquisition, la mesure des éléments acquis est fondée sur leur pleine juste valeur.</p>	2009*	Les actifs/passifs augmenteront lorsque la participation dans une filiale sera inférieure à 100 %. Les bénéfices ultérieurs seront affectés à la baisse en raison de l'augmentation de la charge d'amortissement (mais ils seront aussi affectés à la hausse en raison de l'absence de charge au titre des intérêts minoritaires – comme on l'a mentionné précédemment).
<p><u>Intérêts et dividendes dans l'état des flux de trésorerie</u> Les intérêts et les dividendes sont généralement présentés dans les activités d'exploitation.</p>	<p>Les intérêts et les dividendes peuvent être présentés dans les activités d'exploitation, de financement ou d'investissement.</p>	2011*	Les flux nets de trésorerie demeureront les mêmes dans l'état des flux de trésorerie, mais la répartition des intérêts et des dividendes dans les diverses catégories changera, ce qui améliorera leur classement (activités de financement ou d'investissement plutôt que d'exploitation).