

Clarification des chapitres 1591 et 3056

Historique et fondement des conclusions

Chapitres 1591 et 3056

Manuel de CPA Canada – Comptabilité, Partie II

Avant-propos

En décembre 2016, le Conseil des normes comptables (CNC) a publié des modifications de portée limitée visant le chapitre 1591, FILIALES, et le chapitre 3056, INTÉRÊTS DANS DES PARTENARIATS, de la Partie II du Manuel de CPA Canada – Comptabilité. Le présent document, dont le CNC a approuvé la publication, explique la logique sous-tendant les modifications apportées.

Les documents «Historique et fondement des conclusions» sont des sources de principes comptables généralement reconnus au sens du chapitre 1100, PRINCIPES COMPTABLES GÉNÉRALEMENT RECONNUS, de la Partie II du Manuel. Ces documents sont conçus dans le but d'aider les lecteurs à comprendre comment le CNC est arrivé à ses conclusions. Ils ne comportent toutefois pas d'explications sur les exigences ni d'indications sur l'application du chapitre du Manuel ou de la note d'orientation concernant la comptabilité dont ils traitent.

Décembre 2016

Table des matières

	Paragraphe
Introduction	1-2
Contexte	3-7
Filiales	8-16
Dispositions transitoires.....	8-11
Appréciation des accords contractuels au point de vue du contrôle	12-13
Traitement comptable des droits de vote	14-16
Intérêts dans des partenariats	17-19
Dispositions transitoires.....	17-19
Autres questions	20-23
Date d'entrée en vigueur	24-25

INTRODUCTION

- 1 Le présent document résume les éléments que les membres du Conseil des normes comptables (CNC) ont jugés significatifs pour dégager leurs conclusions relativement à la modification du chapitre 1591, FILIALES, et du chapitre 3056, INTÉRÊTS DANS DES PARTENARIATS, de la Partie II du Manuel de CPA Canada – Comptabilité. Il expose les motifs qui ont décidé le CNC à entreprendre la clarification de ces normes, le processus de recherche et de réflexion suivi, les décisions clés prises par le CNC, ainsi que les principales raisons qui l'ont amené à adopter certains points de vue et à en rejeter d'autres. Les divers membres du CNC n'ont pas nécessairement tous accordé la même importance aux différents facteurs en cause.
- 2 Rien dans le présent document ne doit être interprété comme ayant préséance sur les exigences du Manuel. Toutefois, son contenu pourra aider les lecteurs à comprendre comment le CNC a pu tirer les conclusions qui ont conditionné l'élaboration des dispositions ainsi que l'intention du CNC en ce qui concerne leur interprétation et leur application.

CONTEXTE

- 3 Les Normes comptables pour les entreprises à capital fermé (NCECF) sont périodiquement modifiées selon différents processus, qui vont des améliorations majeures aux améliorations de portée limitée. Les améliorations majeures entraînent l'apport de modifications importantes aux Normes comptables pour les entreprises à capital fermé, tandis que les améliorations de portée limitée sont apportées aux fins de la mise en œuvre et de la tenue à jour des normes. Les clarifications visées par le présent document appartiennent à la catégorie des améliorations de portée limitée.
- 4 Les améliorations de portée limitée consistent à modifier les Normes comptables pour les entreprises à capital fermé afin d'en clarifier le libellé et de corriger des conséquences mineures imprévues, de réparer des omissions ou de résoudre des contradictions. Ces modifications ne consistent pas à présenter un nouveau principe ni à modifier un principe existant.
- 5 Le CNC a publié en mai 2016 l'exposé-sondage «Clarification des chapitres 1591 et 3056». Les modifications proposées faisaient suite à des questions que les parties prenantes avaient soumises au CNC. Ce dernier a par ailleurs tenu compte des commentaires de son comité consultatif sur les entreprises à capital fermé pour élaborer ses propositions.
- 6 Les commentaires reçus en réponse à l'exposé-sondage provenaient principalement de cabinets d'experts-comptables. De façon générale, les répondants ont donné leur accord aux propositions formulées. Compte tenu de la nature des commentaires reçus, le CNC n'a pas porté ceux-ci à l'attention de

l'ensemble des membres du Comité consultatif. Il a plutôt demandé à quelques membres du Comité consultatif de donner leur avis sur des commentaires précis.

- 7 Les points traités dans le cadre du projet, y compris les commentaires significatifs reçus en réponse à l'exposé-sondage ainsi que toutes les modifications apportées à la suite de ces commentaires, sont décrits ci-après.

FILIALES

Dispositions transitoires

- 8 Avant leur modification, les dispositions transitoires du chapitre 1591 étaient interprétées par certains comme si l'entreprise pouvait les appliquer lorsqu'elle changeait de méthode comptable pour passer à la consolidation, comme le permet le chapitre 1506, MODIFICATIONS COMPTABLES, à un moment futur quelconque. Or, ces dispositions transitoires ont été élaborées en vue d'être appliquées uniquement au moment du passage à la nouvelle norme et lorsqu'une entreprise prépare ses premiers états financiers selon les Normes comptables pour les entreprises à capital fermé. Cet allègement vise :
- a) à inciter les entreprises qui comptabilisaient leurs participations dans des filiales à la valeur d'acquisition à adopter la consolidation;
 - b) à faciliter la tâche aux entreprises qui préparent des états financiers consolidés et qui constatent qu'elles possèdent des filiales qui n'étaient pas incluses dans le périmètre de consolidation.
- 9 Les modifications proposées dans l'exposé-sondage précisent que l'entreprise ne peut, à quelque moment que ce soit après l'application initiale du chapitre 1591, appliquer les dispositions transitoires lorsqu'elle modifie son choix de méthode comptable afin de consolider ses filiales.
- 10 La majorité des répondants se sont montrés favorables aux modifications proposées. Toutefois, trois répondants étaient d'avis que l'application des dispositions transitoires à un moment futur devrait être permise, afin d'inciter les entreprises à consolider leurs filiales. Après avoir pris en considération cette suggestion ainsi que les recommandations formulées par le Comité consultatif lors de l'élaboration du chapitre 1591 en septembre 2012, le CNC a maintenu sa décision de ne pas permettre l'application des dispositions transitoires à un moment futur. Il a fait observer que les autres entreprises préparaient leurs états financiers consolidés de façon rétrospective.
- 11 Par conséquent, le CNC a approuvé les dispositions transitoires proposées après y avoir apporté quelques modifications mineures de forme.

Appréciation des accords contractuels au point de vue du contrôle

- 12 Avant sa modification, le chapitre 1591 n'indiquait pas explicitement que les entreprises qui ne préparent pas d'états financiers consolidés ne sont pas tenues d'apprécier si les accords contractuels donnent lieu au contrôle. Le CNC a toutefois remarqué que la NOTE D'ORIENTATION CONCERNANT LA COMPTABILITÉ NOC-15, «Consolidation des entités à détenteurs de droits variables (variable interest entities)», était explicite à cet égard, mais qu'elle avait été remplacée par le chapitre 1591. Il a donc proposé, dans son exposé-sondage, des modifications précisant qu'une entreprise n'est pas tenue d'apprécier si les accords contractuels donnent lieu au contrôle lorsque les filiales ne sont pas consolidées.
- 13 Tous les répondants ont donné leur accord à cette proposition. Un répondant était d'avis qu'il devrait être précisé que c'est l'alinéa 1591.24 b) qui permet de ne pas consolider les filiales. Le CNC a retenu la suggestion. Il a donc approuvé les modifications proposées après y avoir apporté cette précision.

Traitement comptable des droits de vote

- 14 Avant sa modification, le sous-alinéa 1591.24 b)ii) manquait de clarté en ce qui concerne la prise en compte des droits de vote que détient un investisseur, le cas échéant, dans une filiale contrôlée au moyen d'accords contractuels. Certaines parties prenantes, ainsi qu'un répondant à l'exposé-sondage «Filiales et placements», aussi publié par le CNC, ont indiqué ne pas savoir si les droits de vote devaient être traités conformément au chapitre applicable (c'est-à-dire le chapitre 3856, INSTRUMENTS FINANCIERS, ou le chapitre 3051, PLACEMENTS) ou conformément au sous-alinéa 1591.24 b)i) (c'est-à-dire selon la méthode de la comptabilisation à la valeur d'acquisition ou la méthode de la comptabilisation à la valeur de consolidation). Les modifications proposées dans l'exposé-sondage précisaient que les droits de vote, le cas échéant, que détient l'investisseur dans une filiale contrôlée sont traités selon le sous-alinéa 1591.24 b)i) lorsque les filiales ne sont pas consolidées.
- 15 Les répondants se sont généralement montrés favorables aux modifications proposées. Un répondant a toutefois signalé un manque de clarté quant à savoir si le choix de méthode comptable prévu à l'alinéa 1591.24 b) devait être appliqué uniformément ou encore au cas par cas, l'incidence comptable des droits de vote pouvant ne pas être la même pour les deux approches. L'exigence d'appliquer la même méthode à toutes les filiales est énoncée au paragraphe 1591.25. Toutefois, ce paragraphe concerne les entreprises qui choisissent d'appliquer la méthode de la comptabilisation à la valeur d'acquisition ou la méthode de la comptabilisation à la valeur de consolidation. Par conséquent, le CNC a décidé de modifier les paragraphes 1591.24 et .25

afin qu'il soit clair que la méthode comptable choisie selon l'alinéa 1591.24 b) doit être appliquée uniformément à toutes les filiales.

- 16 Un autre répondant était d'avis que les champs d'application des chapitres 1591 et 3856, INSTRUMENTS FINANCIERS, semblaient se chevaucher en ce qui concerne la prise en compte des droits de vote potentiels et que le traitement à leur accorder selon la méthode de la comptabilisation à la valeur de consolidation n'était pas indiqué clairement. Le CNC a fait observer qu'il est demandé aux entreprises à capital fermé de se reporter au chapitre 3051, PLACEMENTS, pour obtenir des indications sur la méthode de la comptabilisation à la valeur de consolidation. Il a par ailleurs conclu que d'apporter, comme il a été demandé, des précisions sur la méthode de la comptabilisation à la valeur de consolidation aurait débordé le champ d'application des améliorations, dont la portée se veut limitée. Le CNC prendra conseil auprès du Comité consultatif avant de déterminer s'il convient de se pencher sur la question. Il a donc approuvé les modifications proposées dans l'exposé-sondage, après y avoir apporté les modifications décrites au paragraphe 15.

INTÉRÊTS DANS DES PARTENARIATS

Dispositions transitoires

- 17 Avant leur modification, les dispositions transitoires du chapitre 3056 n'indiquaient pas clairement que l'allégement était uniquement offert au moment du passage à la nouvelle norme et lorsqu'une entreprise prépare ses premiers états financiers selon les Normes comptables pour les entreprises à capital fermé. Les modifications proposées dans l'exposé-sondage précisait que l'entreprise ne peut, à quelque moment que ce soit après l'application initiale du chapitre 3056, appliquer les dispositions transitoires lorsqu'elle modifie son choix de méthode comptable comme le permet le paragraphe 3056.29.
- 18 Tous les répondants se sont montrés favorables aux modifications proposées.
- 19 Un répondant a indiqué que le mot «annuels» au paragraphe 3056.43B n'était pas nécessaire et qu'il pourrait empêcher une entreprise de se prévaloir des dispositions transitoires si elle prépare des états financiers intermédiaires au cours de l'exercice où le chapitre 3056 entre en vigueur. Le CNC s'était déjà penché sur l'emploi du mot «annuels» dans les chapitres 1591 et 3056 et avait conclu que ce libellé concordait avec celui des autres chapitres de la Partie II, et que le modifier dépasserait le cadre du projet. Il a donc décidé de ne pas traiter cette question, et a par conséquent approuvé les dispositions transitoires proposées dans l'exposé-sondage après y avoir apporté quelques modifications mineures de forme.

AUTRES QUESTIONS

- 20 Un répondant a signalé que le chapitre 1591 ne précisait pas si l'appréciation du contrôle devait avoir lieu à la date d'entrée en vigueur ou à l'ouverture de l'exercice qui précède immédiatement la date où le chapitre 1591 est appliqué pour la première fois. Le CNC a accepté de préciser que l'appréciation du contrôle doit avoir lieu à la date d'entrée en vigueur du chapitre 1591.
- 21 Un répondant était d'avis qu'il serait utile de préciser que les entreprises qui préparent des états financiers non consolidés ne sont pas tenues de procéder à une appréciation du contrôle conformément au chapitre 3840, OPÉRATIONS ENTRE APPARENTÉS, afin de tenir compte des entreprises contrôlées par des mécanismes autres que les droits de vote. Le CNC estime qu'avec l'ajout du nouveau paragraphe 1591.23A, il est suffisamment clair que les entreprises qui préparent des états financiers non consolidés ne sont pas tenues de procéder à une appréciation du contrôle afin de tenir compte des entreprises contrôlées par des mécanismes autres que les droits de vote. Il en a conclu qu'il n'était pas nécessaire d'apporter davantage d'éclaircissements sur ce point.
- 22 Un autre répondant était d'avis qu'il fallait clarifier le libellé du chapitre 1506, MODIFICATIONS COMPTABLES, ainsi que du chapitre 1591 pour qu'il soit permis aux entreprises de passer de la méthode de la comptabilisation à la valeur de consolidation à la méthode de la comptabilisation à la valeur d'acquisition — et vice-versa — sans satisfaire à la condition énoncée à l'alinéa 1506.06 b). Le CNC a fait observer que le paragraphe 1591.25 permet aux entreprises de passer de la méthode de la comptabilisation à la valeur de consolidation à la méthode de la comptabilisation à la valeur d'acquisition — et vice-versa — sans satisfaire à la condition énoncée à l'alinéa 1506.06 b). Il n'a donc pas jugé nécessaire d'apporter davantage d'éclaircissements sur ce point.
- 23 Certains répondants ont fait mention d'autres questions à prendre en compte afin d'améliorer les Normes comptables pour les entreprises à capital fermé. Le CNC prendra conseil auprès du Comité consultatif avant de déterminer s'il convient de se pencher sur ces questions.

DATE D'ENTRÉE EN VIGUEUR

- 24 Il était indiqué dans l'exposé-sondage que le CNC prévoyait publier les modifications au dernier trimestre de 2016, à condition qu'aucun changement important ne doive être apporté après délibération des commentaires reçus. Il y était également indiqué que l'entrée en vigueur des modifications se ferait dans ce cas pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2017 et qu'une application anticipée serait permise. Le CNC a adopté les paragraphes sur la date d'entrée en vigueur tels qu'ils avaient été proposés dans l'exposé-sondage, de manière à ce que les modifications précisent que :

-
- a) les dispositions transitoires ne peuvent pas être appliquées lorsqu'une entreprise modifie son choix de méthode comptable afin de consolider ses filiales à un moment futur quelconque;
 - b) l'entreprise qui prépare des états financiers non consolidés n'est pas tenue d'apprécier si les accords contractuels donnent lieu au contrôle.

25 Le CNC a cependant décidé que les modifications visant à préciser le traitement d'une filiale contrôlée au moyen d'accords contractuels en association avec la détention de droits de vote s'appliqueraient aux exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2018. Cette date d'entrée en vigueur coïncide avec celle des modifications devant découler de l'exposé-sondage «Filiales et placements», publié en septembre 2015.

© 2016 Comptables professionnels agréés du Canada

Comptables professionnels agréés du Canada est titulaire des droits d'auteur des publications élaborées par tout conseil, conseil de surveillance ou comité relevant de Normes d'information financière et de certification 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 savoir comment obtenir cette autorisation, veuillez écrire à permissions@cpacanada.ca.
