

# Présentation des incidences de la COVID-19 sur l'état du résultat net

## Extrait, Groupe de discussion sur les IFRS® – Compte rendu de la réunion du 23 septembre 2020

La pandémie de COVID-19 a d'importantes répercussions économiques sur les entreprises : nombre d'entre elles ont observé une réduction considérable de leurs revenus et ont dû engager diverses dépenses ou subi des pertes. Par ailleurs, certaines entreprises ont obtenu des subventions publiques accordées aux termes de divers programmes d'aide liés à la COVID-19. Lors de la préparation des états financiers intermédiaires et annuels conformément aux normes IFRS®, la direction devra déterminer de quelle façon présenter les charges et les produits liés à la COVID-19 dans l'état du résultat net.

IAS 1 *Présentation des états financiers* donne des indications sur la présentation des divers éléments dans l'état du résultat net :

- Les paragraphes 99 à 105 exigent que l'entité présente une analyse de ses charges selon un classement reposant soit sur leur fonction (par exemple, coût des ventes, coût des activités commerciales ou administratives), soit sur leur nature (par exemple, dotation aux amortissements, achats de matières premières, avantages du personnel), en choisissant l'option qui fournit les informations fiables les plus pertinentes. Le classement des charges peut être présenté dans le corps même de l'état du résultat net ou dans les notes, et doit être appliqué de la même manière d'une période à l'autre.
- Le paragraphe 85 stipule que l'entité doit présenter des postes, rubriques et sous-totaux supplémentaires dans l'état du résultat net lorsqu'une telle présentation est utile à la compréhension de la performance financière de l'entité. Le paragraphe BC56 de la base des conclusions d'IAS 1 donne des indications sur les éléments qui doivent être inclus dans les « produits d'exploitation », lorsque l'entité choisit de présenter ceux-ci dans un sous-total distinct.
- Enfin, le paragraphe 97 précise que, lorsque des éléments de produits et de charges sont significatifs, l'entité doit en indiquer séparément la nature et le montant dans l'état du résultat net ou les notes.

Le Groupe discute de quatre questions liées au classement et à la présentation dans l'état du résultat net de divers éléments de produits et de charges liés à la COVID-19.

### **Question 1 : Dans les exemples suivants, comment l'entité devrait-elle classer à l'état du résultat net les produits et les charges liés à la COVID-19?**

- (a) **Charges qui sont toujours engagées pendant la COVID-19** : il se peut que, pendant la pandémie de COVID-19, l'entité continue d'avoir certains frais, comme les salaires des employés en arrêt de travail, qui sont identiques ou semblables à ceux engagés avant la pandémie.

- (b) **Charges qui sont semblables à celles engagées avant la COVID-19, mais dont le montant est plus élevé** : par exemple, une entité peut décider de verser à ses employés des sommes supplémentaires pendant la pandémie, notamment des primes de risque temporaires.
- (c) **Nouveaux éléments de produits et de charges qui ont été gagnés ou engagés en raison de la COVID-19** (c.-à-d. qu'ils ne l'auraient pas été si la pandémie de COVID-19 n'était pas survenue). Voici des exemples de tels éléments :
- coûts additionnels de nettoyage et de désinfection des locaux;
  - pénalités de retard ou de non-exécution contractuelles déclenchées directement par la pandémie;
  - allègements de loyer accordés par les bailleurs par suite de la pandémie;
  - produits d'une assurance contre l'interruption des activités, si la police couvre les pandémies;
  - perte de valeur directement causée par l'incidence de la pandémie.

### *Analyse*

Le paragraphe 45 d'IAS 1 rappelle le principe selon lequel la présentation des états financiers doit être conservée d'une période à l'autre. Dans son évaluation du classement des éléments de produits et de charges décrits ci-dessus, la direction doit donc prendre en compte la structure actuelle de l'état du résultat net de l'entité.

#### **Charges qui sont toujours engagées pendant la COVID-19**

Étant donné que ces charges étaient déjà engagées avant la COVID-19, leur classement doit rester conforme à celui déjà en vigueur dans l'état du résultat net de l'entité. Par exemple, si l'entité classe habituellement les charges selon leur fonction, les salaires des employés en arrêt de travail doivent être imputés aux fonctions auxquelles ils se rapportent. Si, en revanche, les charges sont classées selon leur nature, elles doivent être imputées aux postes existants de l'état du résultat net (par exemple, charge au titre des avantages du personnel).

De plus, ces charges doivent être présentées de la même manière d'une période à l'autre. Elles ne doivent pas être isolées des postes existants pour être présentées de manière distincte.

#### **Charges qui sont semblables à celles engagées avant la COVID-19, mais dont le montant est plus élevé**

Comme il est indiqué ci-dessus, étant donné qu'il s'agit de charges semblables à celles qui étaient engagées avant la COVID-19, l'entité doit les classer conformément au classement déjà retenu, soit selon leur fonction ou selon leur nature.

#### **Nouveaux éléments de produits et de charges qui ont été gagnés ou engagés en raison de la COVID-19**

En plus de tenir compte de la structure actuelle de son état du résultat net, l'entité doit déterminer si ces éléments supplémentaires de produits et de charges doivent être présentés en tant que postes distincts de l'état du résultat net, ce qui est approprié si une telle présentation est pertinente

pour que l'utilisateur puisse comprendre la performance financière de l'entité. Pour déterminer cela, l'entité doit exercer son jugement et tenir compte de facteurs comme le caractère significatif ainsi que la nature et la fonction des éléments de produits et de charges. L'entité ne doit pas présenter des éléments de produits ou de charges en tant qu'« éléments extraordinaires ».

Lorsqu'un nouvel élément de produits ou de charges découlant de la COVID-19 est significatif et qu'il n'est pas présenté de manière distincte dans l'état du résultat net, sa nature et son montant doivent être communiqués. Ces informations doivent être claires et transparentes, préciser que l'élément a été gagné ou engagé dans le contexte de la pandémie, et indiquer à quel poste de l'état du résultat net le montant est présenté.

### *Discussion du Groupe*

S'appuyant sur les principes exposés au paragraphe 45 d'IAS 1 selon lesquels la présentation des états financiers doit rester cohérente d'une période à l'autre, les membres du Groupe appuient cette analyse.

Certains membres du Groupe font observer que, dans la pratique, nombre d'entités ont choisi de détailler les répercussions de la COVID-19 sur leur performance financière dans les notes et le rapport de gestion, plutôt que de changer leur présentation de l'état du résultat net. Ces membres du Groupe appuient cette pratique, car elle préserve la présentation de l'état du résultat net, tout en communiquant les informations significatives pertinentes aux utilisateurs des états financiers.

L'un des membres du Groupe fait remarquer que, dans la pratique, les effets indirects de la COVID-19 tels que l'accroissement des ventes de certains produits ou l'augmentation des prix de certaines marchandises sont souvent mentionnés dans le rapport de gestion et non dans les états financiers. Ce membre estime donc que les utilisateurs des états financiers ont intérêt à tenir compte des informations contenues aussi bien dans ces derniers que dans le rapport de gestion pour avoir une image d'ensemble de l'incidence de la pandémie sur la performance d'une entité.

***Question 2 : Si l'entité présente dans son état du résultat net une rubrique « produits d'exploitation », doit-elle inclure des éléments liés à la COVID-19 dans ce sous-total?***

### *Analyse*

IAS 1 ne contient pas de définition des « produits d'exploitation ». Cependant, le paragraphe BC56 de la base des conclusions d'IAS 1 précise qu'il ne serait pas approprié d'exclure les éléments clairement associés à l'exploitation (par exemple, les dépréciations des stocks et les charges de restructuration et de délocalisation) sous prétexte qu'ils sont irréguliers ou peu fréquents ou que leur montant est inhabituel.

Il serait donc inapproprié pour l'entité d'exclure de ses « produits d'exploitation » les produits et les charges liés à la COVID-19 uniquement en raison de leur nature non récurrente ou inhabituelle. Par exemple, en plus des charges de restructuration et des dépréciations des stocks, les frais de nettoyage font habituellement partie des charges d'exploitation et sont pris en compte dans les produits d'exploitation. Par conséquent, même s'ils sont inhabituels, les frais de nettoyage et de

désinfection engagés dans la lutte contre la propagation de la COVID-19 font clairement partie des activités d'exploitation et doivent être pris en compte dans les produits d'exploitation.

### *Discussion du Groupe*

Les membres du Groupe appuient cette analyse. Ils sont d'avis que les produits et les charges liés aux activités d'exploitation pendant la pandémie devraient être présentés à la rubrique « produits d'exploitation ». Un membre du Groupe ajoute que l'entité peut fournir des informations supplémentaires sur ses charges liées à la COVID-19 dans les notes pour aider les utilisateurs à mieux comprendre les incidences de la pandémie sur les flux de trésorerie.

### *Mise en situation de la question 3*

- L'entité A possède une usine qui a été fermée ou a nettement tourné au ralenti de mars à juillet 2020 à cause des restrictions imposées par le gouvernement pour gérer la crise sanitaire liée à la COVID-19. Durant cette période, l'entité A a continué de verser leur salaire normal aux employés de l'usine même s'ils n'étaient pas en mesure de travailler. L'entité A a aussi poursuivi l'amortissement de son usine sur une base linéaire.
- L'entité A affecte des frais généraux fixes de production (tel l'amortissement de l'usine) au coût des stocks, en fonction de la capacité normale de production de l'usine. Le montant des frais généraux fixes affecté à chaque unité produite n'est pas augmenté par suite de la mise à l'arrêt de l'usine ou de son fonctionnement au ralenti. Les frais généraux fixes non affectés sont plutôt passés en charges dans la période au cours de laquelle ils sont engagés, conformément au paragraphe 16(a) d'IAS 2.
- Les salaires qui sont toujours versés pendant que l'usine est inutilisée ou fonctionne en deçà de sa capacité normale sont considérés comme des « montants anormaux » de main-d'œuvre et passés en charges dans la période où ils sont engagés, conformément au paragraphe 16(a) d'IAS 2.

**Question 3 : Si l'entité A classe ses charges selon leur fonction et présente le coût des marchandises vendues dans un poste distinct, doit-elle classer dans ce poste les frais généraux fixes non affectés et les coûts de la main-d'œuvre directe?**

### *Analyse*

Le paragraphe 38 d'IAS 2 stipule ce qui suit [**mise en relief ajoutée**] : « Le montant des stocks comptabilisé en charges de la période, souvent appelé **coût des ventes**, se compose des coûts précédemment compris dans l'évaluation de stocks qui ont maintenant été vendus et **des frais généraux de production non attribués et des montants anormaux de coûts de production des stocks**. Les particularités de l'entité peuvent également justifier l'inclusion d'autres montants, tels que les coûts de distribution. » Par conséquent, l'entité A est tenue d'inclure les frais généraux fixes non affectés et les coûts de la main-d'œuvre engagés pendant la suspension ou le ralentissement important des activités de l'usine dans les coûts des marchandises vendues. Toutes choses étant égales par ailleurs, ce mode de comptabilisation se traduira par une baisse de la marge brute de l'entité.

## *Discussion du Groupe*

Les membres du Groupe appuient cette analyse.

Certains membres font remarquer que, si l'entité choisit de présenter l'incidence de la COVID-19 dans un poste distinct de celui du coût des marchandises vendues, elle devrait aussi présenter séparément tous les autres effets significatifs de la pandémie dans son état du résultat net. De cette façon, la présentation des produits et des charges significatifs liés à la pandémie dans l'état du résultat net restera équilibrée. L'un des membres du Groupe fait observer qu'il peut être difficile en pratique de séparer tous les effets significatifs de la COVID-19 dans l'état du résultat net lorsque plusieurs postes des états financiers sont touchés. En pareil cas, le fait de présenter l'incidence de la COVID-19 dans le coût des marchandises vendues sans aussi en expliquer les effets significatifs sur d'autres postes des états financiers ne donnerait pas une image d'ensemble de l'incidence de la pandémie sur la performance financière de l'entité.

### *Mise en situation de la question 4*

- Une société de fabrication a reçu 400 000 \$ au titre de la Subvention salariale d'urgence du Canada (SSUC) à l'égard des salaires versés à ses employés affectés à la fabrication et à l'administration<sup>1</sup>. Les salaires versés aux employés affectés à la fabrication comptent pour 250 000 \$ de la somme totale, et le solde de 150 000 \$ se rapporte aux salaires des employés affectés à l'administration.
- La société présente ses charges selon leur fonction. Au cours de la période visée par la SSUC, aucune unité de stocks n'a été fabriquée, et tous les salaires liés à la fabrication ont été passés en charges et présentés dans les coûts des marchandises vendues, comme il se devait. Tous les salaires liés à l'administration ont, pour leur part, été passés en charges et présentés dans les frais généraux et frais de vente et d'administration.

### **Question 4 : Comment la société doit-elle présenter la SSUC dans son état du résultat net?**

#### *Analyse*

Selon le paragraphe 29 d'IAS 20 *Comptabilisation des subventions publiques et informations à fournir sur l'aide publique*, les entités peuvent présenter les subventions liées au résultat en résultat net, séparément ou dans une rubrique générale telle que « autres produits », ou encore en déduction des charges auxquelles elles sont liées. Diverses approches comptables s'offrent donc à la société pour présenter le revenu que constitue la SSUC. Le tableau ci-dessous expose plusieurs façons possibles de présenter la subvention, selon la méthode comptable retenue en vertu d'IAS 20, dans l'état du résultat net si les charges sont classées selon leur fonction :

---

<sup>1</sup> La SSUC est une subvention du gouvernement du Canada visant à compenser les entités qui continuent de verser des salaires à leurs employés même si ceux-ci ne fournissent pas des services actifs à cause de la COVID-19. Pour être admissible à la SSUC, une entité doit avoir subi une baisse de ses revenus minimale entre mars et juillet 2020. Après juillet 2020, il n'est plus nécessaire que les revenus aient baissé pour qu'une entité soit admissible, mais la variation des revenus est prise en compte dans le calcul du montant de la subvention.

| (en milliers de dollars canadiens)                   |               | Après la SSUC                                                          |                                     |                                                                         |
|------------------------------------------------------|---------------|------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------|
|                                                      | Avant la SSUC | Approche 1 : à proximité des charges auxquelles la subvention est liée | Approche 2 : dans un poste distinct | Approche 3 : en déduction des charges auxquelles la subvention est liée |
| Produits                                             | 1 000 \$      | 1 000 \$                                                               | 1 000 \$                            | 1 000 \$                                                                |
| Coût des marchandises vendues                        | (300)         | (300)                                                                  | (300)                               | (50) (note (c))                                                         |
| Produit de subvention                                | -             | 250 (note (a))                                                         |                                     | -                                                                       |
| Profit brut                                          | 700           | 950                                                                    | 700                                 | 950                                                                     |
| Autres produits                                      | 100           | 100                                                                    | 100                                 | 100                                                                     |
| Frais généraux et frais de vente et d'administration | (200)         | (200)                                                                  | (200)                               | (50) (note (c))                                                         |
| Produit de subvention                                | -             | 150 (note (a))                                                         | 400 (note (b))                      | -                                                                       |
| Autres charges                                       | (80)          | (80)                                                                   | (80)                                | (80)                                                                    |
| Résultat avant impôt                                 | 520 \$        | 920 \$                                                                 | 920 \$                              | 920 \$                                                                  |

Note (a) – Un produit de subvention de 400 \$ a été comptabilisé au cours de l'exercice, dont 250 \$ sont attribuables aux salaires comptabilisés dans le coût des marchandises vendues et 150 \$, aux salaires comptabilisés dans les frais généraux et frais de vente et d'administration.

Note (b) – Un produit de subvention de 400 \$ a été comptabilisé au cours de l'exercice et est attribuable aux salaires versés aux employés affectés à la fabrication et à l'administration.

Note (c) – Un produit de subvention de 400 \$ a été comptabilisé au cours de l'exercice. Le coût des marchandises vendues de 300 \$ et les frais généraux et frais de vente et d'administration de 200 \$ sont diminués des produits de subvention de 250 \$ et de 150 \$ attribuables respectivement aux salaires inclus dans ces deux postes.

Remarque : Les notes ci-dessus visent à expliquer les postes de l'état du résultat net de l'exemple et ne prétendent pas constituer l'intégralité des informations à fournir relativement à la comptabilisation d'une subvention. Pour connaître les informations à fournir, consulter le paragraphe 39 d'IAS 20.

Selon l'approche 2 de ce tableau, il existe différentes méthodes dans la pratique pour déterminer si la subvention doit être incluse dans les produits d'exploitation. Certains sont d'avis que oui, parce que la subvention sert à compenser une charge opérationnelle (des salaires). D'autres font cependant remarquer que le paragraphe 29 d'IAS 20 permet de présenter une subvention à titre d'« autres produits » et que ce poste peut être exclu des produits d'exploitation parce que la subvention est un allégement économique obtenu par suite de la pandémie – or une pandémie ne fait pas partie du cours normal des activités d'exploitation de l'entité.

### Discussion du Groupe

Les membres du Groupe font remarquer que, selon IAS 20, les entités ont le choix de présenter une subvention reçue en résultat net, séparément ou dans une rubrique générale telle que « autres produits », ou encore en déduction des charges auxquelles elle est liée. Les trois approches ci-dessus leur paraissent donc acceptables. Ils sont aussi d'avis que la présentation par voie de note de la subvention et des charges auxquelles elle est liée permet aux utilisateurs des états financiers de mieux comprendre l'incidence de la subvention sur les flux de trésorerie. Un membre du Groupe souligne que les entités doivent tenir compte de leur pratique suivie par le passé en

matière de présentation des subventions publiques afin d'assurer l'uniformité avec la présentation des états financiers avant la pandémie.

Certains membres du Groupe ont une préférence pour l'approche 3. Ils estiment que celle-ci reflète mieux l'incidence nette de la COVID-19 après prise en compte des subventions reçues. Un membre du Groupe pense que, selon l'approche 2, le profit brut est faussé. En effet, la partie de la subvention attribuable au coût des marchandises vendues n'est pas prise en compte, ce qui se traduit par un profit brut faible.

Les membres du Groupe examinent ensuite différentes options décrites dans l'analyse pour présenter une subvention à la rubrique « produits d'exploitation » selon l'approche 2. Certains d'entre eux appuient le point de vue selon lequel la subvention peut être présentée à la rubrique « produits d'exploitation » si la subvention compense un élément des charges d'exploitation.

L'un des membres du Groupe rappelle que, selon le paragraphe 12 d'IAS 20, « les subventions publiques doivent être comptabilisées en résultat net sur une base systématique sur les périodes au titre desquelles l'entité comptabilise en charges les coûts liés que les subventions sont censées compenser ». Ce membre est donc d'avis que, si des stocks sont produits au cours de la période et que la subvention sert à compenser les coûts compris dans le coût des stocks, alors la subvention doit être comptabilisée en résultat net dans la période au cours de laquelle les stocks sont vendus et le coût des marchandises vendues s'y rapportant est comptabilisé.

Dans l'ensemble, les discussions du Groupe sur les questions 1 à 4 ont attiré l'attention sur l'incidence potentielle de la COVID-19 sur la présentation de l'état du résultat net d'une entité. Aucune autre mesure n'est recommandée au CNC.