

# Groupe de discussion sur les IFRS®

## Compte rendu de la réunion publique

Le 10 janvier 2019

*Le Groupe de discussion sur les IFRS est appelé à jouer un rôle consultatif pour aider le Conseil des normes comptables (CNC) à encadrer l'application des normes IFRS au Canada. Le Groupe offre une tribune publique pour discuter des questions que soulève l'application actuelle ou à venir des normes IFRS publiées et pour suggérer au CNC des questions à soumettre à l'International Accounting Standards Board (IASB) ou à l'IFRS Interpretations Committee. Il conseille aussi le CNC au sujet d'améliorations qui pourraient être apportées aux normes IFRS, dont il discute généralement à huis clos.*

*Les membres du Groupe proviennent d'horizons diversifiés. Ils participent aux discussions à titre individuel, et les opinions qu'ils expriment en réunion publique ne représentent pas nécessairement celles de l'organisation à laquelle ils appartiennent ni celles du CNC.*

*Les résultats des discussions du Groupe ne constituent pas des prises de position officielles ni des indications faisant autorité. Le présent document a été préparé par les permanents du CNC d'après les discussions tenues lors de la réunion du Groupe. Pour prendre connaissance dans le détail de ces discussions et des opinions exprimées, écoutez les [clips audio](#) (en anglais seulement).*

*Les commentaires formulés sur l'application des normes IFRS ne sont pas censés constituer des conclusions concernant les applications acceptables ou inacceptables des normes IFRS. Seuls l'IASB ou l'IFRS Interpretations Committee peuvent prendre ce genre de décisions.*

## QUESTIONS PRÉSENTÉES ET TRAITÉES LORS DE LA RÉUNION DU 10 JANVIER 2019

*[Toutes les autres questions traitées lors de la réunion du 10 janvier 2019 seront publiées à la mi-février]*

### **IFRS 3 : Définition d'une entreprise**

En octobre 2018, l'IASB a apporté à IFRS 3 *Regroupements d'entreprises* des modifications qui clarifient la définition d'une entreprise. Ces modifications visent à permettre aux entités de déterminer si une transaction doit être comptabilisée comme un regroupement d'entreprises ou comme une acquisition d'actifs. Elles ont été intégrées à la Partie I du *Manuel de CPA Canada – Comptabilité* en date du 1<sup>er</sup> décembre 2018.

Le paragraphe 64P d'IFRS 3 énonce ce qui suit :

La publication de *Définition d'une entreprise*, en octobre 2018, a donné lieu à l'ajout des paragraphes B7A à B7C, B8A et B12A à B12D, à la modification de la définition du terme « entreprise » donnée dans l'annexe A ainsi que des paragraphes 3, B7 à B9, B11 et B12 et à la suppression du paragraphe B10. L'entité doit appliquer ces modifications aux regroupements

d'entreprises pour lesquels la date d'acquisition se situe à l'ouverture ou après l'ouverture du premier exercice ouvert à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2020 et aux acquisitions d'actifs qui ont lieu à l'ouverture ou après l'ouverture de cet exercice. Une application anticipée de ces modifications est permise. Si l'entité applique ces modifications pour une période antérieure, elle doit l'indiquer.

Le Groupe se penche sur une mise en situation et discute des cas où l'application anticipée des modifications est possible.

#### *Mise en situation*

- L'entité A fait trois acquisitions en 2018 : le 1<sup>er</sup> février, le 1<sup>er</sup> novembre et le 1<sup>er</sup> décembre. Avant les modifications apportées à IFRS 3, ces acquisitions auraient été comptabilisées comme des regroupements d'entreprises.
- Si les transactions sont appréciées en fonction de la définition modifiée d'une entreprise, les trois acquisitions doivent être comptabilisées comme des acquisitions d'actifs.
- L'entité A, dont la date de clôture de l'exercice est le 31 décembre, souhaite appliquer les modifications d'IFRS 3 par anticipation à l'exercice 2018.

#### **Question 1 : Supposons que l'entité A n'a pas d'obligation d'information trimestrielle. À quelles acquisitions peut-elle appliquer la définition modifiée d'une entreprise?**

##### *Point de vue 1A – Uniquement à l'acquisition de décembre.*

Les modifications doivent être appliquées prospectivement et ne peuvent l'être qu'après leur intégration à la Partie 1 du *Manuel de CPA Canada – Comptabilité*. Par conséquent, puisque l'entité A adopte les modifications d'IFRS 3 par anticipation, les acquisitions de février et de novembre devraient être comptabilisées comme des regroupements d'entreprises, et celle de décembre, comme une acquisition d'actifs.

##### *Point de vue 1B – Aux trois acquisitions.*

Les modifications doivent être appliquées prospectivement, à compter de l'ouverture de l'exercice au cours duquel elles sont adoptées. Comme l'entité A applique les modifications par anticipation à l'exercice 2018, la définition modifiée d'une entreprise devrait être appliquée à toutes les acquisitions réalisées au cours de l'exercice.

##### *Point de vue 1C – L'entité dispose d'un choix de méthode comptable et pourrait adopter le point de vue 1A ou 1B.*

Le paragraphe 64P d'IFRS 3 ne précise pas si les entités qui choisissent d'appliquer la norme de façon anticipée appliquent la nouvelle définition d'une entreprise à compter de l'ouverture de l'exercice au cours duquel les modifications sont adoptées. Par conséquent, l'entité dispose d'un choix de méthode comptable.

##### *Point de vue 1D – À aucune des trois acquisitions.*

Puisque les modifications ont été publiées après l'ouverture de l'exercice, l'entité A ne peut pas les adopter par anticipation avant le 1<sup>er</sup> janvier 2019.

### *Discussion du Groupe*

Pour la mise en situation décrite, les membres du Groupe appuient l'application de la définition modifiée d'une entreprise aux trois acquisitions si les modifications sont appliquées par anticipation (point de vue 1B). En effet, selon les indications du paragraphe 13 d'IAS 8 *Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs*, l'entité devrait appliquer la même méthode comptable avec cohérence et permanence pour des transactions de même nature. C'est pourquoi les membres du Groupe estiment que d'appliquer les modifications à l'acquisition de décembre uniquement n'est pas raisonnable, pas plus que le point de vue selon lequel l'entité a un choix de méthode comptable (points de vue 1A ou 1C). En revanche, ils jugent raisonnable de n'appliquer les modifications à aucune des trois acquisitions (point de vue 1D), parce que l'entité appliquerait alors une même méthode comptable (la définition existante d'une entreprise) avec cohérence et permanence pendant tout l'exercice. Cependant, certains membres du Groupe pensent que rien, dans les IFRS, n'interdit à l'entité A d'adopter par anticipation les modifications à compter de l'ouverture de l'exercice 2018.

Il convient de souligner que, pour qu'une nouvelle norme IFRS ou une modification de norme IFRS soit considérée comme faisant partie des PCGR canadiens, il faut qu'elle ait été avalisée par le Conseil des normes comptables et incorporée à la Partie 1 du *Manuel de CPA Canada – Comptabilité*. Un membre du Groupe fait donc remarquer que les modifications d'IFRS 3 ne peuvent être adoptées par anticipation que si elles sont intégrées aux PCGR canadiens avant que la publication des états financiers soit autorisée (c'est-à-dire avant la date de l'autorisation de publication des états financiers déterminée selon IAS 10 *Événements postérieurs à la date de clôture*).

Un autre membre du Groupe fait observer que les dispositions transitoires des PCGR américains, [Accounting Standards Update \(ASU\) 2017-01, Business Combinations \(Topic 805\): Clarifying the Definition of a Business](#), ne permettent l'application anticipée des modifications que pour les opérations qui n'ont pas été prises en compte dans des états financiers publiés ou prêts à être publiés<sup>1</sup>. Par conséquent, ce membre appuie lui aussi le point de vue 1B.

### **Question 2 : Supposons que l'entité A a des obligations d'information trimestrielle. À quelles acquisitions peut-elle appliquer la définition modifiée d'une entreprise?**

*Point de vue 2A – Uniquement à l'acquisition de décembre.*

Ce point de vue est semblable au point de vue 1A.

*Point de vue 2B – Aux acquisitions de novembre et de décembre.*

Selon ce point de vue, pour ce qui est de l'application anticipée de la norme, il n'est pas question d'exercices dans la disposition transitoire. L'entité A pourrait aussi adopter les modifications à l'ouverture de son quatrième trimestre (soit au 1<sup>er</sup> octobre 2018). L'acquisition de février serait comptabilisée comme un regroupement d'entreprises, et celles de novembre et de décembre, comme des acquisitions d'actifs.

---

<sup>1</sup> Voir la page 4 de l'ASU [2017-01, Business Combinations \(Topic 805\): Clarifying the Definition of a Business](#).

*Point de vue 2C – Aux trois acquisitions.*

Selon ce point de vue, les modifications doivent être appliquées prospectivement, à compter de l'ouverture de l'exercice au cours duquel elles sont adoptées. Comme l'entité A applique les modifications par anticipation à l'exercice se clôturant en décembre 2018, la définition modifiée d'une entreprise devrait être appliquée à toutes les acquisitions effectuées au cours de l'exercice; par conséquent, les acquisitions seraient comptabilisées comme des acquisitions d'actifs. L'entité A retraiterait ses états financiers trimestriels déjà publiés.

*Point de vue 2D – L'entité dispose d'un choix de méthode comptable et pourrait adopter le point de vue 2A, 2B ou 2C.*

Ce point de vue est semblable au point de vue 1C : le paragraphe 64P d'IFRS 3 ne précise pas si les entités qui choisissent l'adoption anticipée appliquent les modifications à compter de l'ouverture de l'exercice ou d'une période intermédiaire. Par conséquent, l'entité dispose d'un choix de méthode comptable.

*Point de vue 2E – À aucune des trois acquisitions.*

Ce point de vue est semblable au point de vue 1D.

*Discussion du Groupe*

La plupart des membres du Groupe appuient l'application de la définition modifiée d'une entreprise aux trois acquisitions si les modifications sont appliquées par anticipation, même si l'entité a des obligations d'information trimestrielle (point de vue 2C). Un membre du Groupe fait remarquer que les indications des paragraphes 43 à 45 d'IAS 34 *Information financière intermédiaire* ne permettent pas que deux méthodes comptables différentes soient appliquées à une catégorie donnée de transactions au cours d'un même exercice. D'autres membres du Groupe estiment aussi que l'adoption du point de vue 2C produirait des résultats supérieurs pour les investisseurs du fait que l'on éviterait d'appliquer deux définitions différentes d'une entreprise à des transactions semblables pour les besoins des mêmes états financiers annuels. Donc, dans l'ensemble, les membres du Groupe sont d'avis que les points de vue 2A, 2B et 2D ne sont pas admissibles selon les IFRS existantes. Comme pour la question 1, certains membres du Groupe sont d'avis que rien n'interdit à l'entité A d'appliquer les modifications à compter de l'ouverture de l'exercice 2018.

Un membre du Groupe exprime un point de vue différent en invoquant les PCGR américains (c'est-à-dire l'ASU 2017-01). Dans cette mise en situation, comme les états financiers intermédiaires sont déjà publiés, l'ASU 2017-01 ne permet pas l'application de la définition modifiée d'une entreprise aux acquisitions présentées antérieurement.

En marge de la question 2, le Groupe aborde le sujet des obligations de dépôt en vertu de la réglementation des valeurs mobilières. Il examine brièvement les conséquences de l'application anticipée de la définition modifiée d'une entreprise par une entité qui a auparavant déposé des

informations financières intermédiaires pour un trimestre<sup>2</sup>. Certes, la notion de l'importance relative est un facteur à prendre en compte pour décider si un retraitement et un nouveau dépôt sont nécessaires; toutefois, un représentant des Autorités canadiennes en valeurs mobilières (ACVM) invite les émetteurs assujettis à la prudence dans l'exercice de leur jugement à cet égard.

Le Groupe discute d'une situation dans laquelle une entité réalise différentes acquisitions au premier, au deuxième et au troisième trimestre de 2018 et décide d'adopter les modifications au quatrième. La question est de savoir si l'entité doit envisager de procéder à un nouveau dépôt pour ses informations financières retraitées des trois premiers trimestres de 2018 ou si elle peut le faire uniquement pour les informations financières retraitées du troisième trimestre en montrant l'incidence des modifications sur chaque trimestre. C'est-à-dire que les informations financières intermédiaires retraitées du troisième trimestre incluraient l'effet cumulatif de l'application de la définition modifiée d'une entreprise comme si elle avait eu lieu depuis l'ouverture de l'exercice. Les représentants des ACVM encouragent les émetteurs assujettis, si le cas devait se produire, à communiquer avec leur organisme local de réglementation des valeurs mobilières pour discuter de l'ampleur des informations à fournir en fonction des faits et des circonstances propres à l'entité.

Enfin, le Groupe traite brièvement de la portée de l'expression « une application anticipée de ces modifications est permise » qui figure dans la disposition transitoire (c'est-à-dire le paragraphe 64P d'IFRS 3). L'expression vise-t-elle, par exemple, uniquement l'exercice compris entre la date de publication des modifications par l'IASB et la date de leur entrée en vigueur obligatoire, ou englobe-t-elle les périodes antérieures? Les opinions étant partagées, le Groupe recommande que les permanents du CNC demandent à ceux de l'IASB de les éclairer sur le but du passage en question et lui fasse rapport à ce sujet lors d'une prochaine réunion.

Dans l'ensemble, la discussion du Groupe attire l'attention sur la question de l'application anticipée des modifications d'IFRS 3 aux exercices ouverts à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2018. Si ce n'est que les permanents du CNC entrent en contact avec ceux de l'IASB comme conseillé précédemment, aucune autre mesure n'est recommandée au CNC.

(Pour prendre connaissance dans le détail des discussions et des opinions exprimées, écoutez le [clip audio](#) [en anglais seulement].)

---

<sup>2</sup> Au Canada, chaque province et territoire a sa propre loi sur les valeurs mobilières et son propre organisme chargé de la mise en application, ce qui comprend le dépôt de documents d'information (états financiers, prospectus, etc.) par les émetteurs assujettis. Les obligations de dépôt et les conditions suivant lesquelles les documents doivent faire l'objet d'un nouveau dépôt sont donc du ressort de ces organismes. Après la séance, les représentants des Autorités canadiennes en valeurs mobilières ont fait observer que les émetteurs devraient se renseigner auprès de l'organisme de réglementation de leur province ou territoire sur la nécessité de procéder à un nouveau dépôt en cas d'application anticipée des modifications apportées à IFRS 3.