

# NORMES COMPTABLES POUR LES ENTREPRISES À CAPITAL FERMÉ - MISE À JOUR DE 2022

## Introduction

L'année du Conseil des normes comptables (« CNC », ou le « Conseil ») a été chargée, ce qui a eu de lourdes conséquences sur la Partie II du Manuel de CPA Canada (Comptabilité : Normes comptables pour les entreprises à capital fermé [« NCECF »]). Alors que les entités continuent de s'adapter au marché et au monde des affaires en constante évolution, le Conseil a travaillé d'arrache-pied pour faire avancer différents projets, notamment sur les accords d'infonuagique et la comptabilisation des apports entre apparentés.

En outre, plusieurs normes, nouvelles ou modifiées, sont entrées en vigueur en 2022, notamment le nouveau chapitre 3041, *Agriculture*, en plus de modifications notables au chapitre 3400, *Produits*. La présente publication porte sur ces changements ainsi que sur d'autres modifications ou d'autres normes qui entreront en vigueur au cours des prochaines années; elle présentera un aperçu des projets du Conseil qui sont en cours et qui auront une incidence sur les entités du secteur privé.

## Normes en vigueur en 2022

### Modifications notables apportées au chapitre 3400, *Produits*

En 2017, le CNC a publié un exposé-sondage pour demander aux parties prenantes de l'informer des problèmes que pose l'application des indications du chapitre 3400, *Produits*. À la suite des commentaires reçus, le Conseil a apporté des modifications au chapitre 3400 afin de fournir des indications supplémentaires sur les aspects complexes suivants :

- La détermination des unités de comptabilisation : indications sur la manière de déterminer si une opération consiste en une série de contrats ou en un contrat unique et sur la détermination des unités de comptabilisation pour une opération;
- Les ventes à livrer : indications sur la manière de déterminer si les produits peuvent être constatés lorsque la livraison des biens ou la fourniture des services n'a pas encore eu lieu;
- Les accords à composantes multiples : indications sur la manière d'établir la répartition de la contrepartie entre les éléments des accords à composantes multiples selon la méthode du prix de vente relatif ainsi que sur les méthodes d'estimation du prix de vente spécifique lorsqu'il n'est pas directement observable;

- La méthode de l'avancement des travaux : indications sur la manière de déterminer le degré d'avancement et de calculer les produits à constater dans une période ainsi que sur les obligations d'information supplémentaires pour les contrats en cours à la fin de la période;
- La présentation des produits sur la base du montant brut ou du montant net : ajout d'indications supplémentaires pour aider à déterminer si les produits devraient être présentés sur la base du montant brut ou du montant net.

Ces modifications s'appliquent aux exercices ouverts à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2022 et devront s'appliquer rétrospectivement. Cependant, il existe des dispositions transitoires dans certaines situations, notamment le fait qu'une entreprise n'est pas tenue d'apporter des ajustements rétrospectifs relativement aux contrats à long terme qui sont comptabilisés selon la méthode de l'avancement des travaux ou relativement à la constatation des accords à composantes multiples. Pour obtenir de plus amples renseignements, veuillez consulter notre publication [NCECF en un coup d'œil : chapitre 3400, Produits](#).

Dans le cadre du projet ci-dessus, le Conseil a également ajouté au chapitre 3400 des indications supplémentaires sur le moment de la comptabilisation des produits correspondant aux frais et aux paiements initiaux non remboursables. Toutefois, lorsque les entités ont commencé à appliquer ces modifications, le Conseil a reçu des commentaires des parties prenantes, particulièrement des organismes offrant des avantages à leurs membres, qui avaient des doutes à propos de l'utilité pour la prise de décisions du fait de reporter la comptabilisation des frais initiaux non remboursables dans le cas d'abonnements de longue durée et des coûts liés à l'application des modifications. En conséquence, le Conseil a décidé que des recherches supplémentaires sur ces questions étaient nécessaires. Le Conseil a publié en juillet un exposé-sondage proposant de reporter la date d'entrée en vigueur des modifications concernant les frais et les paiements initiaux non remboursables aux exercices ouverts à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2025 pour avoir le temps d'effectuer ces recherches. Les répondants étaient en faveur de la proposition et le Conseil a approuvé le report de la date d'entrée en vigueur lors de sa réunion de septembre 2022.

### **Modifications au chapitre 3462, *Avantages sociaux futurs***

En 2018, l'organisme de réglementation des régimes de retraite de l'Ontario a ajouté une nouvelle provision de capitalisation pour écarts défavorables (« PPED ») à l'évaluation de capitalisation sur une base de continuité des régimes à prestations définies. La provision a pour but de combler les écarts défavorables inattendus de ces régimes. De manière semblable, le Québec a déposé en 2016 le projet de loi 57, qui élimine l'exigence de capitalisation selon l'approche de solvabilité. Désormais, les régimes doivent respecter des règles de capitalisation selon l'approche de continuité. Aussi, une nouvelle exigence prévoit d'établir une provision de stabilisation, laquelle vise sensiblement les mêmes objectifs que la PPED. D'autres provinces ont également adopté des lois similaires. Les parties prenantes se sont demandé si la PPED et la provision de stabilisation doivent être incluses dans l'évaluation de l'obligation au titre des prestations définies lorsqu'une entité opte pour la méthode de l'évaluation de capitalisation en vertu du chapitre 3462, *Avantages sociaux futurs*, car les pratiques différaient.

Le CNC a donc apporté les modifications suivantes au chapitre 3462 pour préciser le traitement comptable :

- Lorsqu'une entité a des régimes à prestations définies pour lesquels il n'y a pas de disposition légale, réglementaire ou contractuelle applicable qui exige l'établissement d'une évaluation actuarielle aux fins de la capitalisation, les obligations au titre de ces régimes sont établies au moyen d'une évaluation actuarielle aux fins de la comptabilisation. En raison de l'application complexe de la méthode de l'évaluation de capitalisation et de la disparité des pratiques qu'elle entraînait, le choix antérieur d'évaluer de tels régimes à l'aide de cette méthode a été retiré.
- Lorsqu'une entité a des régimes à prestations définies pour lesquels il y a des dispositions légales, réglementaires ou contractuelles applicables qui exigent l'établissement d'une évaluation actuarielle aux fins de la capitalisation, les obligations au titre de ces régimes sont établies au moyen d'une évaluation actuarielle aux fins de la comptabilisation ou au moyen de l'évaluation actuarielle la plus récemment achevée aux fins de la capitalisation, sous réserve du respect de critères précis.
- Lorsqu'une entité choisit d'avoir recours à une évaluation de capitalisation afin d'évaluer l'obligation au titre des prestations définies au titre de régimes pour lesquels il est exigé d'établir une telle évaluation :
  - l'obligation au titre des prestations définies sera évaluée au montant qui, selon les dispositions légales, réglementaires ou contractuelles, doit être capitalisé par des cotisations;
  - l'ensemble des composants sous-jacents de ces dispositions légales, réglementaires ou contractuelles sera inclus dans l'évaluation de l'obligation au titre des prestations définies (par exemple, la PPEP de l'Ontario et la provision de stabilisation du Québec seront incluses).

Ces modifications sont en vigueur pour les exercices ouverts à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2022 et des dispositions transitoires sont prévues. Pour obtenir de plus amples renseignements, veuillez consulter notre publication [NCECF en un coup d'œil : chapitre 3462, Avantages sociaux futurs](#) et [Avantages sociaux futurs - Ce qu'il faut savoir sur les chapitres 3462 et 3463](#).

### Améliorations annuelles de 2021

Le Conseil a adopté un processus annuel d'amélioration pour modifier les normes afin d'aider à clarifier les indications qu'elles fournissent ou le libellé de celles-ci ainsi qu'à apporter des corrections s'il existe des conséquences ou des incohérences imprévues. Les modifications notables ou la publication de nouvelles normes n'entrent pas dans le champ d'application de ce processus. Au cours du processus annuel d'amélioration de 2021, le Conseil a apporté les modifications suivantes :

- Le chapitre 1500, *Application initiale des normes*, a été modifié pour permettre aux entités qui appliquaient auparavant les NCECF, mais dont les états financiers annuels les plus récents ne sont pas établis selon ces normes, d'appliquer le chapitre 1500 de nouveau lors de la réadoption des NCECF ou d'appliquer les normes de manière rétrospective conformément au chapitre 1506, *Modifications comptables*;
- Le chapitre 1510, *Actif et passif à court terme*, a été modifié pour permettre aux entités de présenter les sommes empruntées des administrateurs, des dirigeants et des actionnaires et les sommes dues à la société mère et aux sociétés apparentées

de façon regroupée dans le bilan et de présenter séparément les sommes dans les notes;

- Le chapitre 1540, *État des flux de trésorerie*, a été modifié par la suppression de l'obligation de présenter globalement les actifs totaux et les passifs totaux acquis ou cédés dans le cadre des regroupements d'entreprises et des cessions d'unités;
- Une erreur dans l'exemple 3 du chapitre 3856, *Instruments financiers*, a été corrigée.

Ces modifications s'appliquent aux exercices ouverts à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2022.

### Modifications au chapitre 3856, *Instruments financiers*

Le Canada et de nombreux pays ont adopté les recommandations du rapport du Conseil de stabilité financière (« CSF ») sur la réforme des principaux taux d'intérêt de référence et remplacent les taux interbancaires offerts (par exemple, le LIBOR, ou London Interbank Offered Rate et le CDOR, ou Canadian Dollar Offered Rate) par des taux de référence alternatifs (réforme des taux interbancaires). En raison de cette transition, de nombreux contrats d'emprunt et de contrats dérivés qui font référence à ces taux seront modifiés. Le chapitre 3856, *Instruments financiers*, exige que les entités procèdent à des évaluations qualitatives et quantitatives, notamment en ayant recours au critère des 10 % pour déterminer si les modifications doivent être comptabilisées en tant qu'extinctions. Cela pourrait être très onéreux pour les entités possédant un grand nombre d'instruments faisant référence à des taux interbancaires. En outre, en vertu du chapitre 3856, une modification du taux de référence dans les contrats dérivés désignés comme éléments constitutifs d'une relation de couverture entraînerait une cessation de la comptabilité de couverture. Ces résultats ne fourniraient pas d'informations utiles aux utilisateurs des états financiers.

Le Conseil a compris ces préoccupations et a apporté des modifications au chapitre 3856 pour simplifier l'analyse comptable des modifications d'instruments d'emprunt qui découlent uniquement de la réforme des taux interbancaires ainsi que pour permettre le maintien de la comptabilité de couverture lorsqu'il y a un changement de certaines conditions essentielles liées à la réforme de ces taux. Les principaux éléments de ces modifications sont énoncés ci-dessous :

- Modifications d'instruments d'emprunt : Par mesure de simplification, les entités peuvent choisir de ne pas comptabiliser en tant qu'extinction une modification apportée à une ou à plusieurs modalités contractuelles d'un instrument d'emprunt contracté dans des conditions de pleine concurrence en raison de la réforme des taux interbancaires, mais de les comptabiliser plutôt comme une continuation de l'instrument d'emprunt existant. Si la mesure de simplification est appliquée, elle doit l'être à tous les instruments d'emprunt qui font référence aux taux interbancaires.
- Comptabilité de couverture : Des exceptions aux indications sur la comptabilité de couverture s'appliqueront lorsque des conditions essentielles ont changé en conséquence directe de la réforme des taux interbancaires et que, par le fait même, la relation de couverture ne cessera pas. L'exception cessera de s'appliquer une fois que toutes les modifications liées à la réforme des taux interbancaires auront été apportées à l'élément couvert et à l'élément de couverture. Elle s'appliquera uniquement aux relations de couvertures suivantes, lorsque les conditions essentielles devront être modifiées en raison de la réforme des taux interbancaires :

- La couverture d'un actif ou d'un passif portant intérêt par un swap de taux afin d'atténuer l'effet des fluctuations de taux d'intérêt;
- La couverture d'un actif ou d'un passif portant intérêt libellé dans une monnaie étrangère par un swap de devises afin d'atténuer l'effet des fluctuations de taux d'intérêt et de taux de change.

Les modifications s'appliquent aux exercices clos à compter du 1<sup>er</sup> février 2022 de manière rétrospective, à l'exception de certaines situations décrites dans le chapitre 3856. Des informations supplémentaires doivent être fournies.

### Nouveau : chapitre 3041, *Agriculture*

L'agriculture est un secteur important au Canada. Cependant, en raison du manque de normes comptables qui tiennent compte de son caractère unique, on observait une utilisation non uniforme des méthodes comptables, en particulier au chapitre de l'évaluation des actifs biologiques et des stocks agricoles. Par conséquent, le Conseil a consulté les parties prenantes et a publié le nouveau chapitre 3041, *Agriculture*. Parmi les principaux éléments de la norme, mentionnons ce qui suit :

#### *Champ d'application*

- Le chapitre 3041 s'applique aux stocks agricoles et aux actifs biologiques producteurs d'un producteur agricole, y compris à une transaction ou à un événement lié à la production agricole, notamment l'achat de produits récoltés des actifs biologiques à des fins de production agricole.
- Il ne s'applique pas à l'exploitation forestière, à la récolte à partir de sources que le producteur agricole ne possède pas ou ne contrôle pas, à l'élevage ou l'achat d'animaux pour les besoins d'un sport de compétition ni aux stocks agricoles détenus par des entreprises qui ne sont pas des producteurs agricoles. Il ne s'applique pas non plus aux actifs découlant d'activités de transformation d'éléments de stocks agricoles en des actifs différents (production secondaire). Ces actifs entrent dans le champ d'application d'autres chapitres, notamment le chapitre 3031, *Stocks*.

#### *Comptabilisation*

- Pour pouvoir être comptabilisés, les stocks agricoles et les actifs biologiques producteurs doivent répondre à la définition d'actifs et aux critères de comptabilisation énoncés dans le chapitre 1000, *Fondements conceptuels des états financiers*.
- Les actifs biologiques qui ne sont pas utilisés à des fins de production sont présumés être des stocks agricoles au moment de la comptabilisation initiale. Un producteur agricole peut choisir de réfuter cette présomption lors de la comptabilisation initiale si son intention est de développer l'actif biologique de manière à en faire un actif biologique producteur.

#### *Évaluation des stocks agricoles*

- Pour évaluer les stocks agricoles, le producteur agricole a la possibilité de choisir entre deux méthodes : la méthode du coût et la méthode de la valeur nette de

réalisation. La méthode de la valeur nette de réalisation peut être appliquée uniquement lorsque les conditions suivantes sont remplies :

- il existe un prix du marché fiable, facilement déterminable et réalisable pour le produit;
- les frais de sortie qui se rattachent au produit peuvent être évalués de façon fiable et sont prévisibles;
- le produit est prêt à la livraison.
- Le producteur agricole qui évalue ses stocks agricoles selon la méthode du coût doit ensuite choisir de déterminer le coût des stocks en utilisant le coût complet ou uniquement les coûts des intrants.
- Les stocks agricoles évalués selon la méthode du coût sont évalués au plus faible du coût et de la valeur nette de réalisation.
- En ce qui concerne les stocks agricoles évalués selon la méthode de la valeur nette de réalisation, les variations de la valeur nette de réalisation survenant après la comptabilisation initiale sont comptabilisées en résultat net.

#### *Évaluation des actifs biologiques producteurs*

- Les actifs biologiques producteurs sont évalués au coût, déduction faite de l'amortissement cumulé et de la dépréciation, le cas échéant.
- Les actifs biologiques producteurs gérés sur une base collective pour maintenir indéfiniment leur capacité de production collective (par exemple, un troupeau) ne sont pas amortis, ils sont plutôt soumis à un test de dépréciation.
- Lorsqu'un producteur agricole cesse d'utiliser un actif biologique producteur à des fins de production, cet actif est évalué au plus faible de sa valeur comptable et de sa juste valeur diminuée des frais de vente jusqu'à ce qu'il soit vendu ou sorti autrement que par la vente. L'actif n'est plus amorti.

#### *Changement d'utilisation*

- Lorsqu'un producteur agricole commence à utiliser un élément de stocks agricoles à des fins de production, il doit reclasser cet élément dans les actifs biologiques producteurs. La valeur comptable de l'élément de stocks agricoles sera le coût réputé de l'actif biologique producteur lors du reclassement.
- On ne peut pas reclasser des actifs biologiques producteurs dans les stocks agricoles.

#### *Présentation*

- Les montants des stocks agricoles et des actifs biologiques producteurs doivent être présentés sous des postes distincts dans le bilan du producteur agricole.

Le chapitre 3041 s'applique aux exercices ouverts à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2022. Il s'applique de manière rétrospective et prévoit des dispositions transitoires simplifiées. Pour obtenir de plus amples renseignements, consultez nos publications [NCECF en un coup d'œil : chapitre 3041, Agriculture](#) et « [Ce qu'il faut retenir de la nouvelle norme d'information financière du secteur agricole](#) ».

## Projets en cours

Le CNC mène un certain nombre de projets, lesquels proposent des changements futurs qui auront une incidence sur la partie du Manuel consacrée aux NCECF. Ces projets sont présentés brièvement ci-dessous.

### Exposé-sondage - Traitement comptable des accords d'infonuagique par le client

Récemment, de plus en plus d'entités ont commencé à utiliser des accords d'infonuagique pour accéder aux logiciels. Par le passé, les entités achetaient simplement un logiciel, qui était ensuite installé physiquement sur leur propre matériel. Dans le cadre d'un accord d'infonuagique, les clients ont le droit d'utiliser un logiciel par le biais d'un accès à distance, le logiciel lui-même résidant sur le matériel du fournisseur. Ces accords comportent des modalités variées et la comptabilisation peut être complexe, ce qui a entraîné un foisonnement des pratiques. Il existe également des préoccupations quant au fait que le résultat comptable des dépenses engagées pour l'implantation réalisée dans le cadre d'un accord qui constitue un contrat de service ne reflète pas les avantages économiques qu'une entité reçoit au fil du temps. Le CNC a entendu les préoccupations des parties prenantes et, en mars 2022, a publié un exposé-sondage proposant la publication de la Note d'orientation concernant la comptabilité NOC-20, *Traitement comptable des accords d'infonuagique par le client*, afin de fournir des indications sur ce sujet. Les principales propositions comprennent :

- la précision qu'une entité peut établir une méthode de répartition de la contrepartie d'un accord d'infonuagique, sur une base rationnelle et cohérente, entre les composantes séparables importantes de cet accord;
- le fait de souligner qu'une entité applique le chapitre 3064, *Écarts d'acquisition et actifs incorporels*, pour la comptabilisation des composantes importantes de l'accord, à moins qu'il ne s'agisse d'actifs corporels ou de droits d'utilisation d'actifs corporels;
- une mesure de simplification facultative qui permet à l'entité de comptabiliser en charges, lorsqu'elles sont engagées, les dépenses liées aux composantes d'un accord d'infonuagique qui entrent dans le champ d'application du chapitre 3064;
- pour les entités qui n'appliquent pas la mesure de simplification, la note d'orientation énonce des facteurs pour les aider à appliquer le principe de contrôle énoncé au chapitre 3064 pour déterminer si l'accord d'infonuagique comprend un actif incorporel logiciel;
- pour un logiciel qui est un service, la note d'orientation prévoit un choix de méthode comptable consistant :
  - soit à appliquer une exception qui permet d'inscrire à l'actif les coûts de mise en œuvre directement attribuables et à les présenter en tant que frais payés d'avance,
  - soit à continuer de comptabiliser en charges ces coûts de mise en œuvre lorsqu'ils sont engagés, conformément aux exigences actuelles du chapitre 3064;
- des informations à fournir pour aider les utilisateurs à comprendre le traitement comptable de l'accord d'infonuagique dans les états financiers de l'entité;
- des exemples illustratifs pour aider les entités à appliquer la note d'orientation.

Le Conseil a approuvé la publication de la NOC-20 lors de sa réunion de septembre 2022 et prévoit la publier dans le Manuel en novembre 2022. La NOC-20 entrera en vigueur pour les exercices ouverts à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2024 et son adoption anticipée est permise. La note d'orientation sera appliquée de manière rétrospective, avec certaines dispositions transitoires.

### Projet - Fondements conceptuels des états financiers

En mars 2019, le Conseil a approuvé un projet de révision des fondements conceptuels des états financiers figurant dans la Partie II et la Partie III du Manuel de CPA Canada. Ce projet portera sur :

- les éléments (définition d'un actif, d'un passif, des produits et de l'actif net);
- la comptabilisation;
- l'évaluation;
- les informations à fournir;
- l'unité de comptabilisation.

La priorité sera accordée aux travaux portant sur les définitions d'un actif et d'un passif.

### Projet – Regroupements entre apparentés

Selon la consultation auprès des parties prenantes concernant l'ordre de priorité des normes nationales, le chapitre 3840, *Opérations entre apparentés*, constitue un sujet hautement prioritaire. La comptabilisation des regroupements entre apparentés suscitait des préoccupations. Plus précisément, les indications actuelles énoncées au paragraphe 44 du chapitre 3856 sur le traitement comptable de la cession d'une entreprise entre deux entreprises sous contrôle commun ne sont pas claires et il est difficile de les appliquer. En outre, on ne sait pas si les instruments financiers transférés dans le cadre d'une telle opération doivent être évalués selon les principes énoncés au paragraphe 44 du chapitre 3856 ou selon le chapitre 3856, *Instruments financiers*.

Par conséquent, le Conseil a entrepris un projet sur les regroupements entre apparentés. Dans le cadre de ce projet, le Conseil prévoit publier un exposé-sondage en novembre 2022 qui proposera de retirer la référence à « valeur d'échange » de l'alinéa 44 a) pour préciser que les regroupements d'entreprises sous contrôle commun qui remplissent les critères de cet alinéa doivent être comptabilisés selon le chapitre 1582, *Regroupements d'entreprises*, ainsi que pour proposer de revoir les exigences de l'alinéa 44 b) du chapitre 3840 afin de retraiter rétroactivement les chiffres comparatifs.

### Conclusion

À l'approche de la fin de l'année, le moment est bien choisi pour discuter avec votre conseiller de BDO de l'incidence sur votre organisme des changements apportés dans la partie du Manuel consacrée aux NCECF et sur les projets en cours. Communiquez avec nous dès aujourd'hui.

---

L'information contenue dans cette publication est à jour en date du 15 octobre 2022.

Cette publication a été préparée avec soin. Cependant, elle n'est pas rédigée en termes spécifiques et doit seulement être considérée comme des recommandations d'ordre général. On ne peut se référer à cette publication pour des situations particulières et vous ne devez pas agir ou vous abstenir d'agir sur la base des informations qui y sont présentes sans avoir obtenu de conseils professionnels spécifiques. Pour évoquer ces points dans le cadre de votre situation particulière, merci de contacter BDO Canada s.r.l./S.E.N.C.R.L. BDO Canada s.r.l./S.E.N.C.R.L., ses partenaires, collaborateurs et agents n'acceptent ni n'assument la responsabilité ou l'obligation de diligence pour toute perte résultant d'une action, d'une absence d'action ou de toute décision prise sur la base d'informations contenues dans cette publication. BDO Canada s.r.l./S.E.N.C.R.L., une société canadienne à responsabilité limitée/société en nom collectif à responsabilité limitée, est membre de BDO International Limited, société de droit anglais, et fait partie du réseau international de sociétés membres indépendantes BDO. BDO est la marque utilisée pour désigner le réseau BDO et chacune de ses sociétés membres.