



## Comparaison des normes IFRS et des PCGR du Canada

### Numéro 10 - Opérations entre des parties liées

Tant les normes IFRS et que les PCGR canadiens constituent des cadres fondés sur des principes. D'un point de vue conceptuel, de nombreux principes sont similaires; mais l'application des principes généraux des normes IFRS peut différer sensiblement de celle des PCGR canadiens. Pour comprendre l'ampleur des différences entre les deux systèmes, il est essentiel d'aller au-delà des principes généraux et d'examiner les directives détaillées accompagnant les normes. Le présent document constitue le dixième numéro d'une série de publications qui présenteront de l'information détaillée sur les principales différences entre les normes IFRS et les PCGR du Canada.

Ce numéro aborde les questions relatives aux opérations entre des parties liées, notamment :

- le mode d'évaluation des opérations entre des parties liées;
- la nature des informations qui doivent être communiquées au sujet des opérations entre des parties liées; et
- les questions relatives à la première adoption des normes IFRS.

Veuillez noter que cette publication est un guide des différences entre les PCGR canadiens et les normes IFRS et qu'elle ne prétend pas être un manuel exhaustif. Veuillez communiquer avec un représentant de BDO Dunwoody si vous souhaitez obtenir des détails et des informations spécifiques.

#### Références

IFRS : IAS 24 - Informations relatives aux parties liées (« IAS 24 »); IFRIC 17 : Distributions d'actifs non monétaires aux actionnaires.

PCGR canadiens : chapitre 3840 - Opérations entre apparentés; chapitre 3855 - Instruments financiers, Comptabilisation et évaluation; chapitre 3831 - Opérations non monétaires; EIC 66 - Cession d'une entreprise entre des entreprises sous contrôle commun; EIC 83 - Identification des opérations entre apparentés conclues dans le cours normal des activités; EIC 89 - Échanges de participations entre des entreprises sous contrôle commun : filiales en propriété exclusive ou partielle; EIC 103 - Opérations entre apparentés, signification de l'expression « modification réelle » et mesure d'une modification des participations dans l'élément transféré.

## Champ d'application de la norme IAS 24 et définition des parties liées

De manière générale, les normes IFRS et les PCGR canadiens ont des exigences similaires au sujet du champ d'application et de la définition des parties liées. Pourtant, il existe des différences.

| PCGR canadiens  | Normes IFRS  |
|---|--|
| Le chapitre 3855 - Instruments financiers, comptabilisation et évaluation précise les exigences comptables en matière de comptabilisation initiale des actifs et passifs financiers résultant d'une opération entre apparentés. | La norme IAS 39 - Instruments financiers : comptabilisation et évaluation (« IAS 39 ») ne contient aucune exigence spécifique en matière de comptabilisation et d'évaluation des instruments financiers résultant d'opérations entre des parties liées.<br><br>La conformité à la norme IAS 39 exigerait une évaluation à la juste valeur lors de la comptabilisation initiale.                  |
| Le chapitre 3840 comprend une liste des apparentés les plus fréquents d'une entreprise publiant des états financiers. Ils sont semblables au contenu des normes IFRS.   | La norme IAS 24 fournit aussi des exemples des relations entre parties qu'on considère être liées à une entité. Il peut s'agir d'un plan d'avantages postérieurs à l'emploi à l'intention des employés d'une entité, ou de toute entité étant une partie liée de cette entité. Ce type de relation ne fait pas spécifiquement partie de la définition d'une partie liée dans les PCGR canadiens. |

## Comptabilisation et évaluation

Le contenu des PCGR canadiens et des normes IFRS en matière d'opérations entre des parties liées est très différent. Le chapitre 3840 - Opérations entre apparentés contient des exigences spécifiques de comptabilisation, évaluation et communication des informations, alors que la norme IAS 24 - Informations relatives aux parties liées, n'offre que des directives sur la communication d'informations, comme le suggère le titre.

| PCGR canadiens  | Normes IFRS  |
|---|--|
| En général, les opérations entre des apparentés qui ont lieu dans le cours normal des activités et ont une substance commerciale sont évaluées à la valeur d'échange.<br><br>Les opérations entre des apparentés ne remplissant pas ce critère, ou d'autres critères spécifiques, sont évaluées à la valeur comptable de l'article transféré, ou du coût des services fournis, tels qu'ils sont comptabilisés dans les comptes du cédant. | Les principes généraux de comptabilisation et d'évaluation des normes IFRS s'appliquent (le cas échéant) aux opérations entre des parties liées, sauf s'il existe une exclusion spécifique de champ.<br><br>La comptabilisation de certaines opérations entre des parties liées peut nécessiter un retraitement au titre des PCGR si les principes de comptabilisation et d'évaluation au titre des normes IFRS ne sont pas les mêmes que celles du chapitre 3840. Mais certaines exigences des normes IFRS de comptabilisation et d'évaluation peuvent être très semblables à celles des PCGR actuelles et n'entraînent donc aucun retraitement.                                  |
|   | Certaines normes IFRS comportent des directives spécifiques sur l'évaluation des opérations entre des parties liées, tandis que d'autres n'en fournissent aucune.<br><br>Lorsqu'il n'existe pas de directive, les entités doivent déterminer une méthode comptable et l'appliquer systématiquement. La méthode comptable choisie peut être similaire aux exigences des PCGR actuels.<br><br>Par exemple, la norme IFRS 3 - Regroupements d'entreprises exclut spécifiquement un regroupement entre entités ou entreprises sous contrôle commun. Les entités doivent donc déterminer une méthode comptable puisqu'aucune directive particulière n'est fournie dans les normes IFRS. |

| PCGR canadiens | Normes IFRS  |
|----------------|--|
|                | <p>Puisqu'il n'y a pas d'exemption des opérations entre des parties liées dans la norme IFRS 1, dans un domaine sur lequel on ne constate pas de conflit avec les exigences des normes IFRS, si une entité choisit de maintenir la comptabilité des PCGR canadiens pour les opérations entre des parties liées, celle-ci devient alors sa méthode comptable, qui devra être appliquée systématiquement.</p> <p>Nous pensons que deux domaines vont probablement entraîner un certain ajustement lors de la transition vers les normes IFRS :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• les opérations enregistrées à la valeur comptable (ajustement par les bénéfices non répartis ou surplus d'apport); et/ou</li> <li>• les opérations impliquant un instrument financier qui n'était pas enregistré à la juste valeur au titre des PCGR canadiens.</li> </ul> |

### Distribution d'actifs non monétaires aux actionnaires - IFRIC 17

| PCGR canadiens  | Normes IFRS   |
|---|---|
| <p>En général, les opérations entre des apparentés se déroulant dans le cours normal des activités et ayant une substance commerciale sont évaluées à la valeur d'échange.</p> <p>Les opérations entre des apparentés ne remplissant pas ce critère, ou d'autres critères spécifiques, sont évaluées à la valeur comptable de l'article transféré, ou du coût des services fournis, tels qu'ils sont comptabilisés dans les comptes du cédant.</p> <p>Un transfert non monétaire non réciproque aux actionnaires représentant une scission (« spin-off ») ou toute autre forme de restructuration ou de liquidation doit être évalué à la valeur comptable des actifs ou passifs non monétaires (c'est-à-dire les actifs nets) transférés.</p> <p>Ces transferts ne donnent pas lieu à un gain, ni à une perte dans les états financiers du cédant, à l'exception de toute moins-value comptabilisée à la date de la cession.</p> | <p>La norme IFRIC 17 contient des directives sur la comptabilisation des distributions d'actifs autres que des liquidités (actifs non monétaires), ou lorsqu'existe un choix entre actifs monétaires ou non monétaires, comme les dividendes aux actionnaires agissant en leur capacité de propriétaires.</p> <p>Un dividende à payer est comptabilisé lorsque celui-ci est convenablement autorisé et n'est plus à la discrétion de l'entité. Une obligation de distribution d'actifs non monétaires est enregistrée à la juste valeur des actifs à distribuer.</p> <p>L'obligation de dividende à payer doit être revue à la fin de chaque exercice et à la date de règlement. Tous les changements de valeur comptable du dividende à payer sont comptabilisés en capitaux propres comme ajustements du montant de la distribution.</p> <p>Lorsqu'une entité règle le dividende à payer, elle doit comptabiliser la différence, le cas échéant, entre la valeur comptable des actifs distribués et celle du dividende à payer, comme poste séparé dans les bénéfices ou les pertes.</p> <p>L'interprétation s'applique aux distributions au prorata des actifs non monétaires, sauf pour les opérations de contrôle commun, et ne s'applique qu'aux distributions dans lesquelles tous les propriétaires de la même catégorie d'instruments de capitaux propres sont traités de manière égale.</p> |

## Informations à fournir

Les exigences des PCGR canadiens en matière de communication d'informations sont semblables à celles des normes IFRS, mais il existe quand même certaines différences.

| PCGR canadiens   | Normes IFRS  |
|--|--|
| <p>Les entreprises ne sont tenues de communiquer des informations sur les relations entre apparentés que lorsqu'ont lieu des opérations entre apparentés. Mais une explication est requise sur le mode d'exercice d'une influence notable, d'un contrôle conjoint ou d'un contrôle sur les entités publiant les états financiers. Il est souhaitable d'y inclure le pourcentage d'actionnariat des parties engagées dans l'opération, l'étendue de la représentation au conseil d'administration de chaque partie, ou des informations sur les contrats de gestion existant entre les parties, en fonction de l'élément établissant la relation.</p>   | <p>Les entreprises doivent communiquer des informations sur les relations entre sociétés mères et sociétés filiales, qu'il y ait eu ou non des opérations entre ces parties liées.</p> <p>Les informations à communiquer sont :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• le nom de la société mère de l'entité, et si ce n'est pas la même, de la société mère contrôlante ultime et de la partie ou actionnaire contrôlant ultime si ce n'est pas une société mère;</li> <li>• si ni la société mère de l'entité, ni la partie contrôlante finale ne produisent d'états financiers mis à la disposition du public, le nom de la société mère la plus élevée (c'est-à-dire la première société mère dans le groupe au-dessus de la société mère immédiate et produisant des états financiers consolidés mis à la disposition du public) produisant des états financiers mis à la disposition du public.</li> </ul> <p>L'identification des relations de parties liées entre sociétés mères et sociétés filiales est demandée en plus des exigences de communication d'informations dans les normes IAS 27 - États financiers consolidés et individuels, IAS 28 - Participations dans des entreprises associées et IAS 31 - Participations dans des coentreprises, qui requièrent une liste et description appropriées des investissements notables dans des sociétés filiales, des entités sous influence notable et des entités contrôlées conjointement.</p> |
| <ul style="list-style-type: none"> <li>• Les entreprises doivent communiquer les informations suivantes au sujet de leurs opérations avec des apparentés :</li> <li>• une description de la relation entre les parties engagées dans l'opération;</li> <li>• une description de(s) l'opération(s), y compris celles pour lesquelles aucun montant n'a été comptabilisé;</li> <li>• le montant comptabilisé des opérations classées par catégorie d'état financier;</li> <li>• la base d'évaluation utilisée;</li> <li>• les montants à payer ou à recevoir des apparentés et les conditions de ceux-ci;</li> <li>• les obligations contractuelles vis-à-vis des apparentés, séparées des autres obligations contractuelles; et</li> <li>• les éventualités impliquant des apparentés, séparées des autres éventualités.</li> </ul> | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Les entreprises doivent communiquer des informations sur les opérations et les soldes existants nécessaires à la compréhension de l'effet potentiel de la relation sur les états financiers. Les informations minimales à communiquer sont :</li> <li>• la rémunération des principaux cadres;</li> <li>• la nature de la relation unissant les parties liées;</li> <li>• le montant des transactions;</li> <li>• le montant des soldes existants; et</li> <li>• leurs conditions et l'indication de leur éventuelle sécurisation, ainsi que la nature de la contrepartie à fournir pour le règlement; et</li> <li>• les détails de toutes les garanties données ou reçues;</li> <li>• les provisions pour créances douteuses liées au montant des crédits existants; et</li> <li>• les dépenses comptabilisées pendant la période concernant les créances douteuses ou irrécouvrables provenant des parties liées.</li> </ul>  |

| <b>PCGR canadiens</b>   | <b>IFRS</b>   |
|---|---|
| <p>Il n'est pas nécessaire que les informations à communiquer ci-dessus soient groupées en catégories d'apparentés.</p>   | <p>Les informations à communiquer ci-dessus au sujet des opérations entre des parties liées doivent être faites séparément pour chacun des éléments suivants :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• la société mère;</li> <li>• les entités possédant un contrôle conjoint ou une influence notable sur l'entité;</li> <li>• les sociétés filiales;</li> <li>• les entités sous influence notable;</li> <li>• les coentreprises dans lesquelles l'entité est coentrepreneur;</li> <li>• les principaux cadres de l'entité ou de sa société mère;</li> <li>• les autres parties liées.</li> </ul> <p>Mais des éléments de nature similaire peuvent être communiqués sous forme agrégée, sauf si une communication séparée des informations est nécessaire à la compréhension des effets des opérations des parties liées sur les états financiers de l'entité.</p>   |
| <p>Le chapitre 3840 ne s'applique pas aux accords de rémunération des cadres, comme les avantages sociaux futurs, les allocations pour frais professionnels et autres versements similaires, y compris les prêts et les créances, effectués à des individus dans le cours normal des activités.</p> | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Les normes IFRS incluent la rémunération des principaux cadres dans le champ de la norme IAS 24.</li> <li>• L'entité doit communiquer les informations sur la rémunération des principaux cadres, en totalité et pour chacune des catégories suivantes :</li> <li>• les avantages sociaux à court terme, ce qui comprend : les rémunérations, les salaires et les cotisations de sécurité sociale, les congés annuels payés et les congés de maladie payés, l'intéressement et les primes (payables dans les douze mois maximum de la fin de l'exercice) et les avantages non monétaires (comme les soins médicaux, le logement, les voitures et les biens ou services gratuits ou subventionnés) destinés aux employés;</li> <li>• les avantages postérieurs à l'emploi, ce qui comprend : les pensions, les autres prestations de retraite, l'assurance vie postérieure à l'emploi et les soins médicaux postérieurs à l'emploi;</li> <li>• les autres avantages à long terme, qui comprennent : les congés de long service ou congés sabbatiques, les jubilés ou autres avantages pour longs états de service, les prestations d'invalidité longue durée et, s'ils ne sont pas à verser entièrement durant les douze mois suivant la fin de l'exercice, l'intéressement, les primes et les rémunérations différées;</li> <li>• les prestations de cessation d'emploi;</li> <li>• les paiements fondés sur des actions.</li> </ul> |

---

## Questions relatives à la première adoption des normes IFRS

Comme indiqué ci-dessus, la comptabilisation et l'évaluation des opérations entre des parties liées sont régies par les exigences de comptabilisation et d'évaluation des normes IFRS concernées. La comptabilisation de certaines opérations entre des parties liées peut nécessiter un retraitement si les principes de comptabilisation et d'évaluation des normes IFRS ne sont pas les mêmes que celles du chapitre 3840. Mais certaines des exigences de comptabilisation et d'évaluation des normes IFRS peuvent être très semblables aux PCGR actuels et n'entraînent pas de retraitement des opérations entre des parties liées.

Lorsque les normes IFRS n'indiquent pas d'exigences spécifiques d'évaluation, il est possible de procéder à un choix de méthode comptable qui maintienne les exigences d'évaluation des parties des PCGR actuels; ce choix de méthode comptable doit être systématiquement appliqué au-delà de l'adoption initiale.

## Avenir des opérations entre des parties liées dans le cadre des normes IFRS

En décembre 2008, le Conseil international de normalisation comptable (International Accounting Standards Board, IASB) a publié un exposé-sondage (Exposure Draft, ED) révisé proposant un amendement de la norme IAS 24 dans le domaine des relations avec l'État.

L'objectif de l'ED 2008 est de simplifier les exigences de communication d'informations s'appliquant aux entités contrôlées, conjointement contrôlées ou influencées de façon notable par un État (« entités contrôlées par l'État »), au titre de la norme IAS 24 actuelle, entités qui avant la version actuelle de la norme IAS 24, étaient exemptées de communiquer des informations sur les parties liées. Ces exigences de communication d'informations sont devenues lourdes et complexes, réduisant la clarté et l'utilité des états financiers dans les pays où les entités contrôlées par l'État forment la majeure partie de l'environnement des entreprises locales. Ces amendements peuvent être particulièrement importants pour les sociétés d'État ou les organisations de type société étatique adoptant les normes IFRS.

Dans le cadre de l'ED, la proposition révisée exempterait une entité de communiquer des informations sur les opérations réalisées avec l'État ou avec d'autres entités contrôlées par l'État, qu'il existe ou non une réelle influence dans ces relations. Mais la proposition exigerait des entités qu'elles communiquent les informations nécessaires pour attirer l'attention sur ces opérations (par exemple les types et étendue des opérations importantes).

L'ED comprend aussi un autre amendement mineur. Il traiterait deux entités comme étant des parties liées l'une à l'autre si une personne ou un tiers possède un contrôle conjoint sur une entité, et que cette personne (ou un membre proche de la famille de cette personne) ou un tiers exerce un contrôle conjoint ou une influence notable sur l'autre entité ou possède un important droit de vote dans cette entité.

Les commentaires sur l'ED seront clos en mars 2009, et la nouvelle norme devrait entrer en vigueur après l'adoption des normes IFRS au Canada, même s'il est probable qu'une adoption anticipée sera autorisée. Si c'est le cas, une entité canadienne pourra souhaiter adopter la norme révisée de façon anticipée pour éviter un potentiel double changement de comptabilité (c'est-à-dire i) lors de l'adoption des normes IFRS, et ii) lors de l'adoption de la norme révisée un an environ après l'adoption des normes IFRS).

L'IASB a également lancé un projet de recherche préliminaire sur la comptabilisation des opérations de contrôle commun. Ce projet étudiera la définition du contrôle commun et les méthodes de comptabilisation de regroupements d'entreprises sous contrôle commun dans les états financiers consolidés et séparés de l'acquéreur. Il examinera aussi la comptabilisation des scissions-dissolutions, comme la scission (« spin-off ») d'une société filiale ou d'une entreprise. Il est peu probable qu'une nouvelle norme ou des amendements aux normes existantes voient le jour avant l'adoption des normes IFRS au Canada.

---

## Conclusion

Les principes des PCGR et des normes IFRS relatifs à la comptabilisation des opérations entre des parties liées sont parfois similaires, mais ils présentent de nettes différences de comptabilisation et d'évaluation. De manière générale, l'adoption des normes IFRS peut déboucher sur l'utilisation de la même méthode comptable que dans le cadre des PCGR canadiens, ou sur une méthode comptable différente, selon les exigences spécifiques des normes IFRS.

Si vous souhaitez obtenir de plus amples renseignements sur les opérations entre parties liées dans le cadre des normes IFRS, ou d'autres informations sur les normes IFRS, ou les sources de référence concernant ces normes, veuillez communiquer avec votre bureau local de BDO Dunwoody s.r.l./S.E.N.C.R.L., ou visitez le site Web à l'adresse [www.bdo.ca/ifrs](http://www.bdo.ca/ifrs).