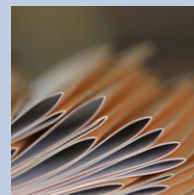


Comparaison des normes IFRS et des PCGR du Canada

Édition n° 7 - Provisions



Les normes IFRS et les PCGR du Canada constituent des cadres fondés sur des principes; de ce point de vue, bon nombre de leurs principes généraux sont les mêmes. Toutefois, l'application des principes généraux des normes IFRS peut être très différente de celle des PCGR du Canada. Par conséquent, pour comprendre l'ampleur des différences entre les normes IFRS et les PCGR du Canada, il est essentiel de ne pas se limiter aux principes généraux et d'examiner les directives détaillées présentées dans les normes. Le présent document est le septième d'une série de publications qui présenteront de l'information détaillée sur les principales différences entre les normes IFRS et les PCGR du Canada.

Le présent document traite de questions relatives aux provisions, passifs éventuels et actifs éventuels, notamment :

- Différences dans les critères de constatation
- Différences dans les principes d'évaluation
- Constatation et évaluation des coûts de démantèlement (c.-à-d. obligations liées à la mise hors service d'immobilisations)
- Constatation des restructurations
- Contrats déficitaires

Veuillez noter que cette publication est un guide des différences entre les PCGR du Canada et les normes IFRS et qu'elle ne prétend pas être un manuel exhaustif. Pour obtenir de plus amples renseignements à ce sujet, veuillez communiquer avec un représentant de BDO Dunwoody.

Références

IFRS : IAS 37, Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels, IFRIC 1 - Variation des passifs existants relatifs au démantèlement, à la remise en état et similaires.

PCGR du Canada : Chapitre 1000, Fondements conceptuels des états financiers, Chapitre 3110, Obligations liées à la mise hors service d'immobilisations, Chapitre 3290, Éventualités, CPN-135 - Comptabilisation des coûts rattachés aux opérations de retrait et de sortie (y compris les coûts engagés dans le cadre d'une restructuration).



Définitions clés

Les différences terminologiques entre les PCGR du Canada et les normes IFRS jettent les bases d'un traitement comptable différent entre les deux normes. Les PCGR du Canada traitent les passifs et les éventualités, et les éventualités sont subdivisées en deux catégories : les gains éventuels et les pertes éventuelles. Les normes IFRS traitent les termes passifs, provisions, passifs éventuels et actifs éventuels. Il est essentiel d'en saisir les différences terminologiques pour comprendre le traitement des obligations selon les PCGR du Canada par rapport à celui prévu par les normes IFRS.

PCGR du Canada	Normes IFRS
Les passifs sont des obligations, qui incombent à l'entité par suite d'opérations ou de faits passés, dont le règlement peut entraîner le transfert ou l'utilisation d'actifs, la prestation de services ou la cession d'avantages économiques.	Les passifs sont les obligations actuelles de l'entité, qui découlent d'événements passés, dont le règlement prévu donnera lieu à une sortie future de ressources de l'entité.
Les PCGR du Canada ne donnent aucune définition de la provision.	Les provisions sont des passifs dont l'échéance ou le montant est incertain. En ce sens, elles sont semblables aux pertes éventuelles qui répondent aux critères de constatation des PCGR du Canada.
Une éventualité se définit comme une situation incertaine susceptible d'entraîner un gain ou une perte pour l'entreprise dont l'issue ultime dépend d'un ou plusieurs événements futurs dont on ne sait pas s'ils se réaliseront. La résolution de l'incertitude peut confirmer l'acquisition d'un actif, la réduction d'un passif, la perte d'un actif, la perte de valeur d'un actif ou la création d'un passif. Les éventualités peuvent être constatées et non constatées.	Les passifs éventuels sont des obligations actuelles qui ne satisfont pas aux critères de constatation, soit parce qu'il n'est pas probable qu'une sortie de ressources soit nécessaire au règlement, soit parce que le montant de l'obligation ne peut être évalué de manière suffisamment fiable. Les passifs éventuels comprennent les obligations non constatées. Un actif éventuel se définit comme un actif possible, qui découle d'événements passés, dont l'existence ne sera confirmée que par la survenance ou la non-survenance d'un ou plusieurs événements futurs incertains que l'entreprise ne contrôle pas totalement.

Critères de constatation

En vertu des PCGR du Canada et des normes IFRS, une obligation est constatée en fonction de la possibilité d'une sortie de ressources pour régler l'obligation, et de la capacité à déterminer raisonnablement le montant de la sortie. Le schéma de décision en l'Annexe A donne des indications sur les critères de constatation.

PCGR du Canada	Normes IFRS
<p>En vertu des PCGR du Canada, une obligation peut être juridique, morale ou implicite. Une obligation morale est un devoir qui repose sur des considérations éthiques ou morales.</p> <p>Une obligation implicite est une obligation qui peut être présumée à partir de faits découlant d'une situation particulière, contrairement à une obligation contractuelle.</p> <p>Cependant, il existe des exceptions à ce principe. Dans le cas d'une obligation de mise hors service des immobilisations et des coûts de restructuration, une obligation ne peut être constatée que lorsqu'il y a une obligation juridique de régler l'obligation.</p>	<p>En vertu des normes IFRS, une obligation peut être soit juridique, soit implicite. Une obligation juridique est une obligation qui découle d'un contrat (sur la base de ses clauses explicites ou implicites), d'une législation ou de toute autre jurisprudence.</p> <p>Toutefois, une obligation implicite est une prévision qui découle des actions d'une entreprise lorsqu'elle a indiqué aux tiers, par ses pratiques passées, par les politiques qu'elle a publiées ou par une déclaration suffisamment explicite, qu'elle assumera certaines responsabilités. Par conséquent, l'entreprise a créé chez ces tiers une attente fondée qu'elle assumera ces responsabilités.</p> <p>Contrairement aux PCGR du Canada, il n'existe aucune exception à ce principe.</p>
<p>En vertu des PCGR du Canada, une perte éventuelle est constatée lorsqu'il est probable qu'il y aura une sortie de ressources pour régler l'obligation. « Probable » est un seuil de constatation plus élevé que « plus probable qu'improbable ».</p> <p>Il faut noter la différence avec les principes généraux du Chapitre 1000 où la constatation est basée sur la probabilité que les avantages soient obtenus ou abandonnés.</p> <p>Si une obligation existe, mais n'est pas constatée, elle doit alors être divulguée. La divulgation doit comprendre une description de la nature de l'obligation et une estimation du montant de l'obligation, ou une déclaration selon laquelle une telle estimation ne peut être faite. Il faut également fournir des informations lorsque la possibilité de la survenance d'un événement futur ne peut être déterminée et pour tout risque de perte excédant le montant à payer.</p>	<p>En vertu des normes IFRS, une provision est constatée lorsqu'il est probable qu'une sortie de ressources soit nécessaire pour régler l'obligation. Probable signifie plus probable qu'improbable.</p> <p>Par conséquent, le seuil de constatation de ces obligations selon les normes IFRS est inférieur à celui des PCGR du Canada.</p> <p>S'il n'est pas probable qu'une obligation se traduise par une sortie de ressources, il faut communiquer si une estimation fiable peut être établie.</p> <p>Les informations à fournir en vertu de l'IAS 37 sont plus détaillées que celles imposées par les PCGR du Canada. Parmi ces informations à fournir, citons : les mouvements du compte des provisions pour chaque classe de provision; une description de la nature de l'obligation et une estimation de son effet financier; des renseignements sur toute incertitude quant à l'échéance et aux flux de trésorerie; et la possibilité de tout remboursement.</p>

PCGR du Canada	Normes IFRS
<p>Selon les PCGR du Canada, le montant des pertes doit être raisonnablement estimé pour être couru.</p>	<p>Selon le principe des normes IFRS, une estimation suffisamment fiable peut toujours être réalisée. Dans les rares circonstances où l'estimation est impossible, elle sera présentée au titre de passif éventuel.</p>
<p>Lorsqu'il est possible qu'un événement futur confirme qu'un actif avait été acquis ou qu'un passif avait été réduit à la date des états financiers, l'existence de gains éventuels doit être présentée dans des notes afférentes aux états financiers.</p> <p>Les gains éventuels ne sont constatés qu'une fois réalisés.</p>	<p>Selon les normes IFRS, un actif éventuel doit être présenté s'il est probable que les avantages économiques soient réalisés.</p> <p>Un actif éventuel n'est constaté que si sa réalisation est quasi certaine.</p>
<p>Les PCGR du Canada ne donnent aucune directive particulière quant à la constatation des recouvrements de tiers.</p>	<p>Selon les circonstances, un tiers peut rembourser une partie des frais nécessaires au règlement d'une provision ou payer directement le montant. L'entité est généralement responsable de la totalité du montant si le tiers ne la règle pas. Par conséquent, la totalité du montant d'une provision doit être constatée. Le remboursement ne doit être constaté que si la réalisation est quasi certaine.</p> <p>Ceci peut créer des problèmes d'échéance en ce qui a trait à la constatation puisque le seuil de constatation d'un passif (généralement supérieur à 50 %) est inférieur au seuil de constatation d'un actif éventuel (généralement supérieur à 95 %). Par conséquent, un passif est constaté, mais pas le remboursement.</p>

Le tableau ci-dessous résume les exigences en matière de constatation et d'informations à fournir selon les PCGR du Canada et les normes IFRS abordées ci-dessus.

Résultats possibles		Traitement comptable applicable	
Normes IFRS	PCGR du Canada	Passifs/pertes éventuels	Actifs/gains éventuels
Quasi certain > 95 %	Quasi certain > 95 %	Constater	Constater
Probable 50 % - 95 %	Potentiel 70 % - 95 %	Constater	Divulguer
Possible 5 % - 50 %	Possible 5 % - 70 %	Divulguer	Aucune divulgation requise
Peu probable < 5 %	Peu probable < 5 %	Aucune divulgation requise	Aucune divulgation requise

Hormis le fait que le terme « probable » est utilisé au sens de « plus probable qu'improbable » et représente ainsi tout pourcentage supérieur à 50 %, les autres pourcentages présentés ci-dessus sont fournis à titre indicatif et ne doivent pas être interprétés comme des règles.

Évaluation

Les PCGR du Canada exigent que les pertes éventuelles soient fondées sur une estimation raisonnable, tandis que les normes IFRS exigent que la provision soit constatée sur la base de la meilleure estimation. Bien que ces deux principes semblent identiques, ils sont assez différents.

PCGR du Canada	Normes IFRS
<p>Une estimation raisonnable du montant d'une perte éventuelle à constater dans les états financiers peut être basée sur une information qui donne une fourchette du montant de la perte. Si un montant particulier dans une telle fourchette semble être la meilleure estimation, ledit montant devra être couru. Toutefois, si aucun montant de cette fourchette n'est indiqué comme la meilleure estimation, le montant minimum de la fourchette devra être couru.</p> <p>Tout risque de perte supérieur au montant couru doit être présenté par le biais des notes afférentes aux états financiers.</p>	<p>Une provision doit être évaluée à un montant qui représente la meilleure estimation des charges requises pour régler l'obligation à la date du bilan. Autrement dit, la provision doit être évaluée sur la base du montant qu'une entité verserait à un tiers pour le libérer de ses obligations à la date du bilan.</p> <p>Les deux méthodes d'évaluation utilisées sont appelées « méthode de la valeur attendue » et « méthode de la valeur actuelle ».</p> <p>La méthode de la valeur attendue est utilisée pour évaluer de nombreux éléments. Une probabilité est attribuée à chaque valeur, et la somme des valeurs pondérées par la probabilité est égale au montant à constater.</p> <p>Lorsque l'effet de la valeur temps de l'argent est notable, le montant de la provision doit être enregistré à la valeur actuelle des dépenses nécessaires pour régler l'obligation. Ceci pourrait se produire dans un contexte d'obligations à long terme, où, en raison de la durée de la période, la valeur temps de l'argent est importante. Lorsque la méthode de valeur actuelle est utilisée, le taux d'actualisation utilisé doit être un taux avant impôts qui tient compte des appréciations actuelles par le marché de la valeur temps de l'argent et des risques spécifiques à ce passif. La norme ne donne pas de directive quant à la façon dont les exigences d'actualisation doivent être appliquées ou s'il faut utiliser le taux réel ou le taux nominal.</p>

Application de concepts clés

PCGR du Canada	Normes IFRS
Coûts de restructuration	
<p>Le CPN-135 des PCGR du Canada donne des indications sur le traitement des coûts de restructuration. Ces indications sont cependant moins détaillées que celles des normes IFRS. Il aborde les frais de résiliation d'un contrat et les autres frais découlant d'une restructuration. Selon le CPN-135, les coûts de restructuration doivent être évalués à la juste valeur dans la période au cours de laquelle ils ont été encourus.</p>	<p>Selon les normes IFRS, une restructuration est un programme planifié et contrôlé par la direction qui modifie considérablement la portée d'une activité entreprise par une entité ou la manière dont l'activité est dirigée.</p> <p>Les coûts pouvant être inclus dans la provision de restructuration ne peuvent comprendre que les dépenses directes découlant de la restructuration, c'est-à-dire les coûts qui sont nécessairement entraînés par une restructuration et qui ne sont pas associés à des activités en cours de l'entité.</p> <p>Une obligation de restructuration est constatée lorsqu'elle devient une obligation implicite.</p>
Contrats déficitaires	
<p>Selon les PCGR du Canada, les pertes d'exploitation futures ne doivent pas être constatées à titre de passif puisqu'elles ne découlent pas d'une transaction passée. En outre, il n'existe aucune référence spécifique aux contrats déficitaires dans les PCGR du Canada.</p>	<p>Selon les normes IFRS, les provisions ne doivent pas être constatées pour les pertes d'exploitation futures puisqu'elles ne représentent pas une obligation actuelle découlant d'un événement passé. Toutefois, les contrats déficitaires sont constatés en tant que provisions. Un contrat déficitaire est un contrat dont les coûts inévitables pour satisfaire aux obligations dépassent les avantages.</p> <p>Une provision est constatée en fonction du coût net de résiliation du contrat, c'est-à-dire le coût d'exécution du contrat ou le coût de toutes les pénalités du défaut d'exécution, si celui-ci est moins élevé.</p>

PCGR du Canada	Normes IFRS
Obligation liée à la mise hors service d'une immobilisation	
<p>Selon les PCGR du Canada, une obligation liée à la mise hors service d'une immobilisation est constatée lorsqu'il existe une obligation exécutoire.</p> <p>Les modifications découlant des révisions de l'échéancier ou du montant par rapport à l'estimation initiale des flux de trésorerie non actualisés sont constatées à titre d'augmentation ou de diminution de la valeur comptable du passif d'une obligation liée à la mise hors service d'une immobilisation, et le coût de mise hors service de l'immobilisation afférent est capitalisé aux fins de la valeur comptable de l'actif à long terme connexe.</p>	<p>Selon les normes IFRS, les obligations liées à la mise hors service d'immobilisations sont appelées « passifs relatifs au démantèlement ».</p> <p>Un passif relatif au démantèlement est essentiellement une obligation implicite ou juridique de démanteler l'actif et/ou de restaurer le site selon les normes minimales requises. Il doit être constaté si une sortie de ressources est probable et s'il existe une estimation fiable du montant pour régler l'obligation.</p> <p>Selon l'IFRIC 1, la variation de l'évaluation des passifs existants relatifs au démantèlement, à la remise en état et similaires qui résultent des changements de l'échéancier ou du montant des sorties de trésorerie estimée représentative d'avantages économiques nécessaires pour éteindre l'obligation, ou une variation du taux d'actualisation, doivent être comptabilisées différemment en fonction du modèle d'évaluation utilisé pour l'actif connexe.</p> <p>Si l'actif connexe est évalué à l'aide du modèle de coûts, la variation des passifs devra être ajoutée ou déduite du coût de l'actif connexe pour l'exercice courant. Le montant déduit du coût de l'actif ne doit pas dépasser sa valeur comptable.</p> <p>Si l'actif connexe est évalué à l'aide du modèle de réévaluation, la variation du passif vient réduire toute réserve de réévaluation et tout solde d'ajustement résiduel affecte le résultat net.</p>

Traitement des provisions et des éventualités en vertu des normes IFRS

En juin 2005, l'IASB a publié un exposé-sondage proposant d'apporter des modifications à l'IAS 37. Ces modifications pourraient ne pas être adoptées avant la date de basculement du 1^{er} janvier 2011. La norme révisée, basée sur le plan de travail actuel de l'IASB, devrait être rédigée en 2010 et sa date d'entrée en vigueur se situerait en 2012. Si la norme est publiée en 2010 et entre en vigueur en 2012, les entités canadiennes devront décider si elles souhaitent adopter la nouvelle norme par anticipation (si l'adoption anticipée est autorisée) ou si elles subiront un nouveau changement comptable en 2012. L'IASB effectue actuellement des recherches à partir des commentaires reçus lors de l'exposé-sondage et discute les questions suivantes :

- Distinction entre un passif et un risque d'affaires
- Incertitude relative à l'existence d'une obligation actuelle (y compris les obligations implicites)
- Possibilité de refléter dans l'évaluation toute incertitude sur la sortie d'avantages économiques nécessaire pour régler un passif
- Directives sur les fondements du calcul de la valeur attendue
- Actions en justice
- Divulgence de renseignements qui ne satisfont pas à la définition actuelle d'un passif dans le bilan

Certaines modifications relatives à la terminologie, la constatation et l'évaluation sont également envisagées, notamment :

- Terminologie : supprimer les termes « provision » et « passifs éventuels » pour les remplacer par l'expression « passifs non financiers », et « actifs éventuels » par droits à remboursement.
- Constatation : supprimer le critère de probabilité et envisager les questions autour de l'incertitude de l'existence d'un passif et l'utilisation de facteurs (tels que les performances passées) pour déterminer si un passif existe;
- Évaluation : supprimer la directive de meilleure estimation et la remplacer par la « valeur d'allègement », qui est le montant qu'une entité paierait à un tiers pour le libérer de son obligation.

Conclusion

Les principes s'appliquant aux provisions et éventualités en vertu des PCGR du Canada et des IFRS comportent certaines similitudes et des différences notables. En règle générale, l'adoption des normes IFRS peut entraîner la constatation de passifs supplémentaires.

Pour obtenir de plus amples renseignements sur les normes IFRS ainsi que les provisions et éventualités en vertu de ces dernières, ou sur 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 à l'adresse www.bdo.ca/ifrs.

Annexe A : Schéma de décision sur le traitement comptable des provisions

