

CERTIFICATION ET COMPTABILITÉ

COMPARAISON DES

NORMES IFRS

ET DES PCGR DU CANADA

NUMÉRO 20 – Consolidations

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. Pour comprendre l'ampleur des différences entre les deux systèmes, il est donc essentiel d'aller au-delà des principes généraux et d'examiner les directives détaillées accompagnant les normes. Le présent document constitue le vingtième numéro d'une série de publications qui présentera de l'information détaillée sur les principales différences entre les normes IFRS et les PCGR du Canada.

Ce numéro est consacré à l'application des principes de consolidation, notamment :

- le modèle de contrôle pour la consolidation;
- les entités à détenteurs de droits variables et les entités ad hoc;
- le champ d'application et la présentation de l'information financière;
- les participations ne donnant pas le contrôle;
- les informations à fournir;
- les questions relatives à la première adoption des normes IFRS;
- l'avenir.

Veillez 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.

Références

Normes IFRS :

IAS 27 — États financiers consolidés et individuels (révisé en janvier 2008)
IFRS 3 — Regroupement d'entreprises (révisé en janvier 2008)
SIC-12 — Consolidation — Entités ad hoc

PCGR du Canada :

Chapitre 1600, États financiers consolidés
Chapitre 1581, Regroupements d'entreprises
Chapitre 1590, Filiales
NOC-15, Consolidation des entités à détenteurs de droits variables

La présente publication ne tient pas compte du nouveau chapitre 1601, États financiers consolidés, ni du chapitre 1602, Participations sans contrôle. Ces nouvelles normes entrent en vigueur pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2011. La présente publication compare plutôt le chapitre 1600 tel qu'il est appliqué par la plupart des entités à l'heure actuelle.



Modèle de consolidation axée sur le contrôle

La norme IAS 27 traite uniquement d'un modèle de consolidation axée sur le contrôle alors que les PCGR du Canada sont fondés tant sur un modèle de consolidation axée sur le contrôle que sur un modèle de consolidation axée sur les droits variables.

PCGR DU CANADA	NORMES IFRS
<p>En vertu des PCGR du Canada, la consolidation a lieu lorsqu'une entité exerce le contrôle sur une autre par le biais des droits de vote ou lorsqu'une entité est exposée aux risques d'une autre. Selon les PCGR, la définition du contrôle englobe le principe de réalisation de bénéfices et inclut également la notion de prise de risques.</p>	<p>Selon les normes IFRS, la consolidation se fonde sur un modèle axé sur le contrôle. Le contrôle est la capacité à régir les politiques financières et opérationnelles d'une entité afin de tirer des avantages de ses activités. Les normes IFRS ne prévoient pas un principe semblable de prise de risques pour établir le contrôle.</p>
<p>Selon les PCGR du Canada, les droits de vote potentiels et la capacité d'exercer le contrôle, plutôt que l'exercice de ce dernier, sont pris en compte. L'entité tient également compte de sa capacité de conserver le contrôle en exerçant ses droits, ses options ou ses bons de souscription, ou en convertissant des titres. En outre, elle tient également compte de la capacité des tiers de diluer ses droits de vote en procédant de la même façon. Ces capacités d'exercice, de levée ou de conversion sont prises en compte uniquement si leur coût économique se situe sous le seuil qui rendrait leur négociation improbable dans un avenir prévisible.</p>	<p>À l'instar des PCGR du Canada, la norme IAS 27 tient compte des droits de vote réels et les droits de vote potentiels pour déterminer le contrôle. Par conséquent, les droits de vote potentiels d'une entité, tels que les droits qui résultent de bons de souscription d'actions, d'options d'achat ou de conversion sur des actions privilégiées ou de dette, qui peuvent actuellement être exercés ou convertis, sont également pris en compte pour déterminer la capacité d'exercer le contrôle.</p> <p>Les droits de vote potentiels ne peuvent pas être exercés ou convertis immédiatement lorsque, par exemple, ils ne peuvent pas être exercés ou convertis avant une certaine date ou avant qu'un événement futur ne survienne. L'intention de la direction et la capacité financière à exercer ou à convertir ces droits ne sont pas prises en compte.</p>
<p>En ce qui a trait à la consolidation, les PCGR du Canada prennent en compte les mêmes facteurs que les normes IFRS. Toutefois, les PCGR du Canada tiennent également compte du principe de contrôle de fait, qui lui n'est pas envisagé sous les normes IFRS.</p>	<p>Selon les normes IFRS, lorsque plusieurs entités détiennent d'importants droits de vote, d'autres facteurs doivent être pris en compte :</p> <ol style="list-style-type: none"> pouvoir sur plus de la moitié des droits de vote en vertu d'un accord avec d'autres investisseurs; pouvoir de diriger les politiques financières et opérationnelles de l'entité en vertu d'un texte réglementaire ou d'un contrat; pouvoir de nommer ou de révoquer la majorité des membres du conseil d'administration ou de l'organe de direction équivalent, si le contrôle de l'entité est exercé par ce conseil ou cet organe; pouvoir de réunir la majorité des droits de vote dans les réunions du conseil d'administration ou de l'organe de direction équivalent, si le contrôle de l'entité est exercé par ce conseil ou cet organe.

Entités à détenteurs de droits variables et entités ad hoc

PCGR DU CANADA	NORMES IFRS
<p>La NOC-15 énonce des directives précises relativement à l'application des principes de consolidation pour certaines entités sur lesquelles le contrôle s'exerce autrement que par le biais des droits de vote.</p> <p>Il y a entité à détenteurs de droits variables dans l'un ou l'autre des cas ci-dessous :</p> <ol style="list-style-type: none"> Les capitaux à risque ne sont pas suffisants pour permettre à l'entité de financer ses activités sans obtenir un soutien financier consenti par des tiers, y compris des détenteurs de parts; Les capitaux à risque ne réunissent pas toutes les caractéristiques d'une participation conférant le contrôle. <p>Si ces deux conditions sont satisfaites, l'entité est assujettie à l'obligation de consolidation si l'entité comptable en est le principal bénéficiaire.</p>	<p>La norme IAS 27 ne tient pas compte des entités à détenteurs de droits variables.</p>

PCGR DU CANADA	NORMES IFRS
<p>Une structure d'accueil admissible est une fiducie ou une autre entité juridique qui remplit certaines conditions de la NOC-12. Contrairement à l'entité ad hoc selon les normes IFRS, une structure d'accueil admissible n'est pas consolidée par le cédant.</p>	<p>Selon les IFRS, la norme SIC 12 traite des entités ad hoc qui sont créées dans un but précis et bien défini. Lorsqu'une entité s'engage dans des opérations avec une entité ad hoc (généralement le créateur ou le commanditaire), celle-ci peut, en substance, exercer le contrôle sur l'entité ad hoc. Une entité ad hoc doit être consolidée lorsque la <u>substance</u> de la relation entre une entité et l'entité ad hoc indique que l'entité ad hoc est sous le contrôle de cette entité, et ce, même si l'entité détient peu ou pas de capitaux propres de l'entité ad hoc. Des considérations particulières à l'égard de la consolidation sont fournies sous le paragraphe consensus de la SIC 12.</p>

Champ d'application et présentation de l'information financière

PCGR DU CANADA	NORMES IFRS
<p>Le champ d'application du chapitre 1590 prévoit une exemption pour les sociétés de placement qui répondent à la définition de la NOC-18. Les sociétés de placement doivent évaluer la totalité de leurs placements à leur juste valeur et les présenter comme tels dans leurs états financiers sous réserve d'exceptions limitées.</p>	<p>Contrairement aux PCGR du Canada, la norme IAS 27 ne prévoit aucune exemption pour la consolidation des sociétés de capital-risque, des fonds de placement, des sociétés d'investissement à capital variable et des entités semblables.</p>
<p>Les PCGR du Canada n'exigent pas expressément l'uniformité des conventions comptables entre la société mère et la filiale même si cette façon de procéder constitue une pratique exemplaire.</p>	<p>En vertu des normes IFRS, il est spécifiquement exigé qu'il y ait cohérence entre les conventions comptables d'une filiale et celles de la société mère. Par conséquent, une participation dans une entreprise associée ou une coentreprise doit être systématiquement classée selon les exigences de la norme IAS 39, et ce, tant sur le plan du groupe consolidé que de l'entreprise individuelle.</p>
<p>Le chapitre 1600 n'exige pas que la période d'information financière d'une société mère et celle de sa filiale concordent. Toutefois, lorsque l'exercice de la société mère et celui d'une filiale consolidée ne coïncident pas, les faits relatifs à la filiale et les opérations de cette dernière qui ont eu lieu pendant la période de décalage et qui ont une incidence importante sur la situation financière ou les résultats d'exploitation du groupe doivent être reflétés dans les états financiers ou mentionnés par voie de note, s'il y a lieu. Cela constitue une différence par rapport aux normes IFRS qui exigent l'ajustement et non la seule présentation des opérations importantes.</p>	<p>Il ne peut y avoir plus de trois mois d'écart entre la date de clôture de la filiale et celle de la société mère. Lorsque la fin de la période de déclaration de la société mère et celle d'une filiale sont différentes, la filiale prépare, aux fins de consolidation, des états financiers supplémentaires à la même date que les états financiers de la société mère, sauf si cela s'avère irréalisable. Des ajustements doivent être effectués pour prendre en compte les effets des opérations ou événements importants qui se sont produits entre la date de déclaration de la filiale et celle des états financiers de la société mère.</p>
<p>Les PCGR du Canada exigent que la société mère consolide ses filiales, les droits de vote et les entités à détenteurs de droits variables et qu'elle prépare uniquement des états consolidés.</p>	<p>À l'instar des PCGR du Canada, la norme IAS 27 impose à la société mère de préparer des états financiers consolidés et offre la possibilité de présenter des états financiers non consolidés. Toutefois, une société mère n'est pas tenue de préparer des états financiers consolidés si elle satisfait tous les critères suivants :</p> <ul style="list-style-type: none"> • la société mère est elle-même une filiale détenue totalement ou partiellement par une autre entité et que ses autres propriétaires, y compris ceux qui, par ailleurs, n'ont pas le droit de vote, ont été informés de la non-préparation d'états financiers consolidés par la société mère et ne s'y opposent pas; • les instruments de dette ou de capitaux propres de la société mère ne sont pas négociés sur un marché organisé (une bourse de valeurs nationale ou étrangère ou encore un marché de gré à gré, y compris un marché local ou régional); • la société mère n'a pas déposé, et n'est pas sur le point de déposer, ses états financiers auprès d'une autorité de réglementation des valeurs mobilières ou d'une autre autorité de réglementation, aux fins d'émettre des instruments d'une catégorie quelconque sur un marché organisé; • La société mère ultime ou une société mère intermédiaire de la société mère produit des états financiers consolidés mis à la disposition du public, qui sont conformes aux Normes internationales d'information financière.

PCGR DU CANADA	NORMES IFRS
	Si la société mère ne prépare pas d'états financiers consolidés, mais seulement des états financiers non consolidés, il est nécessaire de fournir des informations supplémentaires.
Le chapitre 1600 fournit des directives précises sur la préparation des états financiers combinés. Toutefois, les états financiers combinés ne remplacent pas les états financiers consolidés.	Les normes IFRS ne traitent pas spécifiquement des états financiers combinés.

Participations sans contrôle

L'évaluation initiale des participations sans contrôle selon les normes IFRS a été traitée dans le onzième numéro de la série Comparaison des normes IFRS et des PCGR du Canada :

<http://www.bdo.ca/library/publications/ifrs/documents/CanadianGAAP-IFRSComparisonSeries-BusinessCombinationsFINAL.pdf>

Ce chapitre traite du classement et de l'évaluation ultérieure des participations sans contrôle.

PCGR DU CANADA	NORMES IFRS
Les participations sans contrôle sont classées dans les postes « mezzanine » entre les passifs et les capitaux propres.	Contrairement aux PCGR du Canada, les participations sans contrôle sont classées à titre d'élément de capitaux propres. Cette différence pourrait affecter les mesures du rendement basées sur les capitaux propres.
Dans l'état des résultats, le résultat de la période attribuable à la participation sans contrôle est présenté sous forme de déduction du bénéfice net.	Contrairement aux PCGR du Canada, le résultat de la période attribuable à la participation sans contrôle est présenté comme une répartition entre la part des actionnaires majoritaires et la part des actionnaires minoritaires.
En vertu des PCGR du Canada, les pertes attribuables à la participation sans contrôle ne peuvent pas entraîner un solde inférieur à zéro des participations sans contrôle; il n'atteint donc jamais la position de déficit.	Contrairement aux PCGR du Canada, les pertes attribuables à la participation sans contrôle doivent être appliquées intégralement, même si cela entraîne un solde négatif des participations sans contrôle.
En vertu des PCGR du Canada, les modifications dans les pourcentages de participation sont considérées comme des acquisitions ou des cessions. Par exemple, la valeur des actifs et des passifs est modifiée afin de refléter la valeur proportionnelle supplémentaire de la juste valeur acquise à cette date.	En vertu des normes IFRS, une fois qu'une entité gagne le contrôle sur une autre entité et tant qu'elle en conserve le contrôle, toute modification de la participation financière est traitée comme une opération entre les détenteurs de capitaux propres et est présentée dans les capitaux propres. L'entité doit présenter les effets des modifications apportées à la participation de la société mère dans une filiale qui n'aboutissent pas à une perte de contrôle. S'il y a une perte de contrôle, la société mère doit alors fournir des informations relativement au gain ou à la perte comptabilisé dans le résultat.

Questions relatives à la première adoption des normes IFRS

Selon la norme IFRS 1, il existe une exemption facultative liée aux actifs et passifs des filiales, entreprises associées et coentreprises. Cette exemption est importante pour les nombreuses entités canadiennes dont les investisseurs étrangers ont déjà adopté les normes IFRS ou ne les adopteront pas à la même date. À titre d'exemple, la date de transition aux normes IFRS d'une entreprise associée canadienne peut être différente de celle de l'entité qui investit. Par exemple, si l'investisseur est une société européenne, il est possible que sa date de transition ait été le 1er janvier 2004, tandis que la date de transition des entreprises associées canadiennes peut être fixée au 1er janvier 2010. Ainsi, les registres comptables de l'investisseur et ceux de l'entreprise associée peuvent présenter des écarts; surtout si l'évaluation dépend de la date de transition aux normes IFRS ou qu'elle est liée aux choix faits en vertu de la norme IFRS 1.

Par conséquent, l'IFRS 1 prévoit une exemption facultative à l'intention des filiales qui adoptent les normes IFRS après une entité qui exerce un contrôle conjoint ou une influence notable sur cette société liée ou coentreprise.

L'IFRS 1 donne également des directives pour les cas suivants :

- i. Une entité qui investit devient un nouvel adoptant après sa filiale;
- ii. Une entité qui investit devient un nouvel adoptant pour l'établissement de ses états financiers individuels avant ou après que ce ne soit pour l'établissement de ses états financiers.

Un nouvel adoptant est tenu d'appliquer l'exemption obligatoire aux participations sans contrôle. Les dispositions suivantes de l'IAS 27 doivent être appliquées de manière prospective à compter de la date de transition aux IFRS :

- i. L'attribution du résultat étendu global aux propriétaires de la société mère et aux intérêts minoritaires, même si cela entraîne un solde déficitaire des intérêts minoritaires;
- ii. La comptabilisation des modifications apportées à la participation de la société mère dans une filiale qui n'aboutissent pas à une perte de contrôle;
- iii. La comptabilisation d'une perte de contrôle sur une filiale et les dispositions correspondantes prévues à l'IFRS 5 Actifs non courants détenus en vue de la vente et activités abandonnées.

Toutefois, si le nouvel adoptant choisit d'appliquer de façon rétrospective l'IFRS 3 à des regroupements d'entreprises passés, il doit également appliquer l'IAS 27 de la même manière.

Pour obtenir de plus amples renseignements sur les questions et les exemptions relatives à la première adoption des normes IFRS, veuillez vous reporter à la publication Norme IFRS 1 — le contexte du Canada :

http://www.bdo.ca/library/publications/ifrs/documents/IFRS1inaCanadianContext_000.pdf

Avenir des consolidations dans le cadre des normes IFRS

Le Conseil international des normes comptables (International Accounting Standards Board, IASB) a publié, en décembre 2008, l'exposé-sondage numéro 10 intitulé États financiers consolidés. L'IASB prévoit de présenter une nouvelle norme en 2010; cependant, l'application de cette nouvelle norme ne sera pas obligatoire pour les nouveaux adoptants en 2011. L'IASB et le FASB mènent conjointement leurs projets sur les consolidations.

L'objectif des révisions est d'avoir une seule norme en matière de consolidation qui remplacerait les normes IAS 27 et SIC 12. Les propositions de l'exposé-sondage traitent principalement d'une révision de la définition du contrôle et des directives de mise en œuvre connexes pour qu'un modèle axé sur le contrôle puisse être appliqué à toutes les entités et pour améliorer les informations à fournir sur les entités consolidées et non consolidées. Aucune modification à l'égard des procédés de consolidation en matière de comptabilisation n'est prévue pour les cas de prise ou de perte de contrôle. L'IASB propose de conserver les exigences relatives à la préparation d'états financiers individuels de la norme IAS 27 et de la renommer IAS 27, États financiers individuels.

Conclusion

En règle générale, les principes de comptabilisation en matière de consolidation des PCGR du Canada et des normes IFRS présentent de nombreux points communs. Cependant, un examen détaillé révèle que chaque ensemble de normes présente des différences importantes que les entités doivent connaître. Ces entités doivent également pouvoir déterminer si ces différences auront une incidence sur le mode de comptabilisation des consolidations lors du passage aux normes IFRS.

Si vous souhaitez obtenir de plus amples renseignements sur les consolidations dans le cadre des normes IFRS, ou toute autre information sur ces dernières, ou si vous souhaitez connaître les sources de référence concernant ces normes, veuillez communiquer avec votre bureau local de BDO Canada LLP/s.r.l./S.E.N.C.R.L. ou visitez le site Web www.bdo.ca/ifrs.

L'information contenue dans ce document est en date du le 8^e juillet 2010.

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.