

CERTIFICATION ET COMPTABILITÉ

Comparaison entre les NCECF et les IFRS

Dépréciation d'actifs non financiers

La présente publication porte sur les principales différences entre les Normes comptables pour les entreprises à capital fermé (NCECF) et les Normes internationales d'information financière (IFRS) en ce qui a trait à la dépréciation d'actifs. La portée des normes de dépréciation est grande, mais elle concerne essentiellement les actifs suivants:

- les immobilisations corporelles;
- les immobilisations incorporelles;
- l'écart d'acquisition (appelé « goodwill » dans les IFRS).

La dépréciation d'actifs financiers (p. ex., prêts, placements, etc.) est discutée dans notre publication sur les instruments financiers de la série *Comparaison entre les NCECF et les IFRS*.

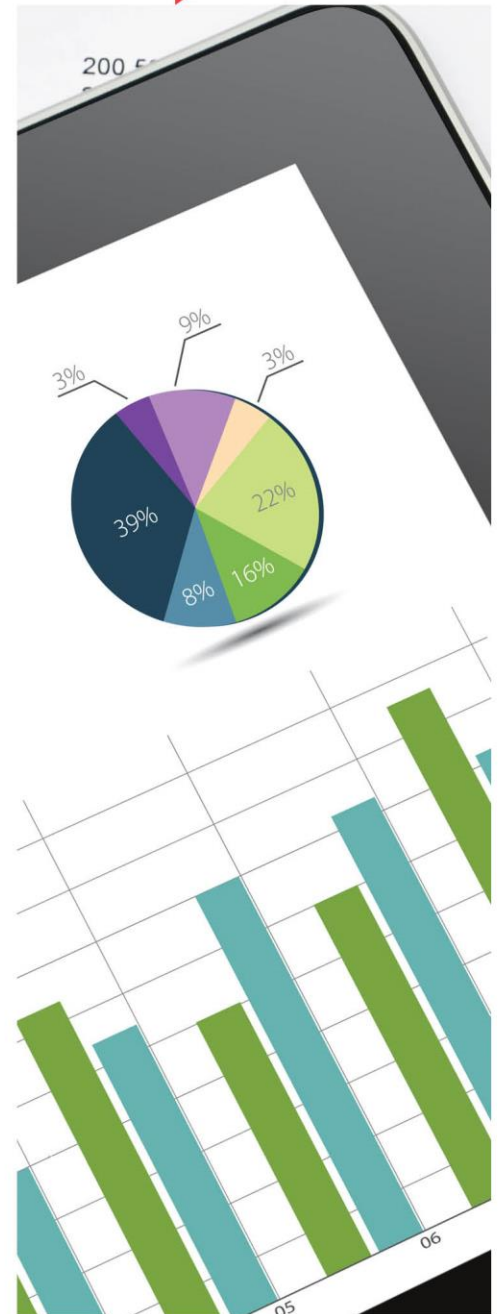
Références

NCECF	IFRS
<ul style="list-style-type: none"> • Chapitre 3063 - <i>Dépréciation d'actifs à long terme</i> • Chapitre 3064 - <i>Écarts d'acquisition et autres actifs incorporels</i> 	<ul style="list-style-type: none"> • IAS 36 - <i>Dépréciation d'actifs</i> • IAS 38 - <i>Immobilisations incorporelles</i> • IFRS 8 - <i>Secteurs opérationnels</i>

Résumé des principales différences

Il existe plusieurs différences significatives entre les NCECF et les IFRS en ce qui concerne le traitement de la dépréciation d'actifs, notamment les tests de dépréciation doivent être effectués. Ces différences significatives sont:

- Sauf en ce qui a trait aux actifs incorporels à durée de vie indéfinie, les NCECF prévoient l'utilisation d'un test de dépréciation en deux étapes. L'IAS 36 prévoit un test de dépréciation en une seule étape.
- Les NCECF exigent que tout écart d'acquisition soit soumis à un test de dépréciation lorsque des événements ou des changements de situation indiquent que la valeur comptable de l'unité d'exploitation à laquelle se rattache l'écart pourrait excéder sa juste valeur. Les IFRS imposent un test de dépréciation de l'écart d'acquisition annuellement.



Échelle des différences entre les NCECF et les IFRS



- Les NCECF imposent un test de dépréciation lorsque des événements ou des changements de situation indiquent que la valeur comptable d'un actif incorporel à durée de vie indéfinie pourrait excéder sa juste valeur. Les IFRS imposent un test de dépréciation de l'écart d'acquisition des actifs incorporels à durée de vie indéfinie (immobilisations incorporelles à durée de vie indéfinie dans les IFRS) annuellement.
- Les NCECF définissent une perte de valeur comme une situation où la valeur comptable excède la juste valeur. L'IAS 36 définit cette perte comme le montant par lequel la valeur comptable d'un actif excède sa valeur recouvrable (le montant le plus élevé entre la juste valeur diminuée des coûts de vente et la valeur d'utilité).
- Lors de la réalisation du test de dépréciation d'un actif, les NCECF commandent que l'actif soit jumelé à d'autres actifs et passifs pour former un « groupe d'actifs » basé sur le niveau le plus bas selon lequel les flux de trésorerie nets identifiables sont indépendants des autres flux de trésorerie. Les IFRS imposent le groupement par « unité génératrice de trésorerie » (UGT). On définit une UGT comme le plus petit groupe identifiable d'actifs qui génère des entrées de trésorerie largement indépendantes de celles générées par d'autres actifs ou groupes d'actifs. Puisqu'on tient compte uniquement des entrées de trésorerie (et non des flux de trésorerie nets selon les NCECF), le groupement d'actifs aux fins des tests de dépréciation prévu par les normes IFRS peut être très différent de celui des NCECF.
- Les NCECF interdisent les reprises de pertes de valeur. Sauf en ce qui a trait à l'écart d'acquisition, l'IAS 36 exige la reprise d'une perte de valeur dans les cas où une modification importante est apportée aux estimations utilisées pour déterminer la valeur recouvrable.

Actifs incorporels non amortissables

Les actifs incorporels non amortissables (c.-à-d. les immobilisations incorporelles à durée de vie indéfinie et les immobilisations incorporelles à durée de vie définie non prêtes à être utilisées) sont soumis à différentes exigences de dépréciation, autant en ce qui concerne le moment où le test est effectué que le montant auquel la valeur comptable est comparée.

NCECF	IFRS
Actifs incorporels à durée de vie indéfinie	
<p>Un test de dépréciation doit être effectué lorsque des événements ou des changements de situation indiquent que la valeur comptable d'un actif incorporel à durée de vie indéfinie pourrait excéder sa juste valeur.</p>	<p>L'IAS 36 exige le test de dépréciation annuellement. Par contre, la norme prévoit certaines exemptions à l'égard de cette exigence. En effet, lorsqu'une entité satisfait certains critères, elle peut effectuer le test de dépréciation en utilisant le calcul détaillé de la valeur recouvrable le plus récent (de la période précédente).</p> <p>Ces critères se résument à ce qui suit:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Depuis le plus récent calcul de la valeur recouvrable de l'actif, aucune variation importante n'a été constatée au titre des actifs et des passifs de l'UGT à laquelle se rattachent les actifs incorporels (appelés « immobilisations incorporelles » dans les IFRS). • Le plus récent calcul de la valeur recouvrable était de beaucoup supérieur à la valeur comptable de l'actif. • Après évaluation des événements et circonstances depuis le calcul le plus récent de la valeur recouvrable, le risque que le calcul de la valeur recouvrable soit inférieur à la valeur comptable de l'actif est faible.

<p>Le test de dépréciation des actifs incorporels à durée de vie indéfinie s'effectue en une seule étape: comparer la valeur comptable à la juste valeur de l'actif.</p> <p>Si la valeur comptable est supérieure à la juste valeur, on comptabilise une dépréciation du montant excédant.</p>	<p>L'IAS 36 prévoit un test en une seule étape: la comparaison entre la valeur recouvrable de l'actif et sa valeur comptable.</p> <p>Si la valeur comptable excède à la valeur recouvrable, il faut réduire la valeur comptable à la valeur recouvrable.</p>
<p>Actifs incorporels à durée de vie définie et non prêts à être utilisés</p>	
<p>Le chapitre 3063 exige un test de dépréciation des actifs incorporels à durée de vie définie non prêts à être utilisés lorsque des événements ou des changements de situation indiquent que sa valeur comptable pourrait ne pas être recouvrable.</p>	<p>L'IAS 36 exige un test de dépréciation annuel à l'égard des immobilisations incorporelles à durée de vie définie non prêtes à être utilisées.</p>
<p>Le test de dépréciation s'effectue en deux étapes :</p> <ul style="list-style-type: none"> • L'entité compare la valeur comptable du groupe d'actifs avec les flux de trésorerie non actualisés attendus. • Si la valeur comptable est inférieure aux flux de trésorerie non actualisés, l'entité compare la valeur comptable avec la juste valeur, et comptabilise une dépréciation si la valeur comptable est supérieure à la juste valeur. Si la juste valeur est déterminée à partir d'un modèle d'analyse des flux de trésorerie, elle équivaut généralement aux flux de trésorerie actualisés. 	<p>L'IAS 36 prévoit un test en une seule étape: comparer la valeur recouvrable de l'actif et sa valeur comptable.</p> <p>Si la valeur comptable excède la valeur recouvrable, il faut réduire la valeur comptable à la valeur recouvrable.</p>

Actifs à long terme

Il existe des différences significatives en ce qui a trait à la détermination des pertes de valeur des actifs à long-terme (p. ex., immobilisations corporelles, immobilisations incorporelles à durée de vie définie, etc.). Les différences principales concernent la méthode utilisée pour mener le test de dépréciation qui se déroule en deux étapes pour les NCECF et une seule étape pour les IFRS et le niveau duquel le test est effectué.

NCECF	IFRS
<p>Un actif à long terme doit être soumis à un test de recouvrabilité lorsque des événements ou des changements de situation indiquent que sa valeur comptable pourrait ne pas être recouvrable. Des exemples d'indices de dépréciation se trouvent au paragraphe 10 du chapitre 3063.</p>	<p>Une entité doit vérifier, à chaque date de clôture, la présence d'indices de dépréciation. Le paragraphe 12 de l'IAS 36 énonce des exemples d'indices de dépréciation internes et externes.</p>
<p>Aux fins de la constatation et de l'évaluation d'une dépréciation, les NCECF exigent le groupement des actifs à long terme et des autres actifs et passifs, de sorte qu'ils forment un groupe d'actifs.</p> <p>Il s'agit du niveau le plus bas des actifs et des passifs pour lesquels des flux de trésorerie nets (entrées de trésorerie nettes des sorties de trésorerie connexes) sont identifiables et indépendants.</p>	<p>Le test de dépréciation prévu par les IFRS s'effectue au niveau des actifs pris isolément; si cela est impossible, ces derniers sont attribués à une UGT et soumis à un test à ce niveau.</p> <p>On définit une UGT comme le plus petit groupe identifiable d'actifs qui génère des entrées de trésorerie largement indépendantes de celles générées par d'autres actifs ou groupes d'actifs. Puisqu'on tient compte</p>

<p>La dépréciation d'un groupe d'actifs est répartie proportionnellement aux différents actifs, à l'exclusion de l'écart d'acquisition, des actifs communs et des actifs incorporels à durée de vie indéfinie. La valeur comptable de ces actifs ne doit pas descendre sous la juste valeur de ces derniers (si elle est connue).</p>	<p>uniquement des entrées de trésorerie (et non des flux de trésorerie nets), le regroupement d'actifs aux fins des tests de dépréciation prévu par les normes IFRS peut être très différent de celui des NCECF.</p> <p>Toute dépréciation d'une UGT est d'abord répartie de manière à réduire le goodwill à zéro. Elle est ensuite répartie au prorata sur les autres actifs de l'UGT (en fonction de leur valeur comptable), en considérant que la valeur comptable d'autres actifs ne peut être réduite à un montant inférieur au plus élevé des montants suivants : i) la juste valeur diminuée des coûts de vente, ii) la valeur d'utilité ou iii) zéro.</p>
<p>Selon les NCECF, le test de dépréciation s'effectue en deux étapes :</p> <ul style="list-style-type: none"> • L'entité compare la valeur comptable du groupe d'actifs avec les flux de trésorerie non actualisés attendus. • Si la valeur comptable est inférieure aux flux de trésorerie non actualisés, l'entité compare la valeur comptable avec la juste valeur et comptabilise une dépréciation si la valeur comptable est supérieure à la juste valeur. 	<p>Les normes IFRS prévoient un test en une seule étape : s'il existe des signes de dépréciation, on doit comparer la valeur recouvrable avec la valeur comptable de l'actif.</p> <p>Si la valeur comptable excède la valeur recouvrable, il faut réduire la valeur comptable à la valeur recouvrable.</p>

Écart d'acquisition

Les deux différences principales entre les NCECF et les IFRS dans l'application du test de dépréciation de l'écart d'acquisition concernent l'échéancier du test et le niveau auquel il est effectué.

NCECF	IFRS
<p>Les NCECF exigent que tout écart d'acquisition soit soumis à un test de dépréciation lorsque des événements ou des changements de situation indiquent que la valeur comptable de l'unité d'exploitation à laquelle se rattache l'écart pourrait excéder sa juste valeur.</p>	<p>L'IAS 36 exige d'effectuer un test de dépréciation du goodwill annuellement et lorsque des événements ou des changements de situation indiquent que l'UGT peut avoir subi une perte de valeur.</p> <p>L'IAS 36 permet l'utilisation du calcul le plus récent (de la période précédente) de la valeur recouvrable d'une UGT pour les tests de dépréciation à l'égard de cette dernière dans les cas où le goodwill a été attribué à cette UGT.</p> <p>Les critères se résument à ce qui suit:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Depuis le calcul le plus récent de la valeur recouvrable, aucune variation importante n'a été constatée au titre des actifs et des passifs de l'UGT. • Le calcul le plus récent de la valeur recouvrable était de beaucoup supérieur à la valeur comptable de l'UGT. • Après évaluation des événements et circonstances depuis le calcul le plus récent de la valeur recouvrable, il est peu probable que la valeur

	<p>recouvrable calculée soit inférieure à la valeur comptable de l'unité.</p>
<p>L'écart d'acquisition est soumis à un test de dépréciation au niveau de l'unité d'exploitation. Cela correspond à un secteur d'exploitation ou au niveau immédiatement inférieur (appelé composante). Une composante d'un secteur d'exploitation est considérée comme une unité d'exploitation lorsqu'elle constitue une entreprise sur laquelle des informations financières distinctes sont disponibles et que la direction l'examine régulièrement.</p> <p>Aux fins de l'application du test de dépréciation, les actifs acquis et les passifs pris en charge doivent être rattachés à une unité d'exploitation, à la date d'acquisition, lorsque les critères suivants sont atteints:</p> <ul style="list-style-type: none"> • l'actif est utilisé dans le cadre des activités de l'unité d'exploitation, ou le passif est lié aux activités de l'unité d'exploitation; • l'actif ou le passif est pris en compte dans la détermination de la juste valeur de l'unité d'exploitation. <p>L'écart d'acquisition est rattaché à une ou plusieurs unités d'exploitation en employant une méthode semblable à celle utilisée pour répartir l'écart d'acquisition d'un regroupement d'entreprises.</p>	<p>Tous les actifs, y compris le goodwill, sont attribués à une UGT.</p> <p>Le goodwill peut être réparti sur des groupes d'UGT qui, ensemble, ne sont pas plus importants qu'un secteur, selon le modèle de déclaration principal ou secondaire de l'entité établi conformément à l'IFRS 8 - <i>Secteurs opérationnels</i>. Ce niveau de regroupement d'UGT est en général moins important que celui d'une unité d'exploitation.</p>
<p>Lorsque la valeur comptable d'une unité d'exploitation excède sa juste valeur, une perte de valeur d'un montant égal à l'excédent doit être comptabilisée à l'égard des écarts d'acquisition rattachés à l'unité d'exploitation. La perte de valeur ainsi comptabilisée à l'égard d'un écart d'acquisition ne doit pas excéder la valeur comptable de celui-ci.</p> <p>Lorsqu'un écart d'acquisition et un autre actif (ou groupe d'actifs) rattachés à une unité d'exploitation sont soumis en même temps à un test de dépréciation, l'autre actif (ou groupe d'actifs) est soumis au test avant l'écart d'acquisition.</p>	<p>L'entité doit estimer la valeur recouvrable de l'UGT à laquelle a été attribué le goodwill et comparer ce montant avec la valeur comptable de cette UGT.</p> <p>Si la valeur comptable de l'UGT excède sa valeur recouvrable, l'entité doit comptabiliser une perte de valeur.</p> <p>Toute dépréciation d'une UGT est d'abord répartie de manière à réduire le goodwill à zéro. Elle est ensuite répartie au prorata sur les autres actifs de l'UGT (en fonction de leur valeur comptable), en considérant que la valeur comptable d'autres actifs ne peut être réduite à un montant inférieur au plus élevé des montants suivants : i) la juste valeur diminuée des coûts de vente, ii) la valeur d'utilité ou iii) zéro.</p>

Calcul d'une perte de valeur

Les NCECF et IFRS énoncent des fondements légèrement différents quant à la constatation d'une perte de valeur. Les NCECF prévoient la comparaison entre la valeur comptable et la juste valeur d'un groupe d'actifs ou d'une unité d'exploitation. Les normes IFRS prévoient la comparaison entre la valeur comptable et la valeur recouvrable. La valeur recouvrable correspond au montant le plus élevé entre la juste valeur diminuée des coûts de vente et la valeur d'utilité.

NCECF	IFRS
<p>En ce qui a trait aux actifs à long terme (autres que l'écart d'acquisition et les actifs incorporels à durée de vie indéfinie), les NCECF utilisent les flux de trésorerie non actualisés comme première étape du processus de dépréciation pour déterminer la valeur recouvrable d'un groupe d'actifs.</p> <p>La juste valeur utilisée pour le calcul des pertes de valeur correspond au montant obtenu de la vente d'un actif lors d'une transaction entre des parties compétentes agissant en toute liberté dans des conditions de pleine concurrence (c.-à-d. l'évaluation en fonction du marché).</p>	<p>La juste valeur diminuée des coûts de vente est utilisée dans le calcul de la valeur recouvrable et correspond au montant obtenu de la vente d'un actif ou d'une UGT, diminué des coûts de sortie, lors d'une transaction dans des conditions de concurrence normale entre des parties bien informées et consentantes.</p> <p>La valeur d'utilité est utilisée dans le calcul de la valeur recouvrable et correspond à la valeur actualisée des flux de trésorerie futurs attendus d'un actif ou d'une UGT (c.-à-d. l'évaluation au niveau de l'entité). L'IAS 36 énonce la méthode de calcul de la valeur d'utilité, notamment :</p> <ul style="list-style-type: none"> • L'estimation des flux de trésorerie futurs liés à l'actif ou à l'UGT en fonction de son état actuel. • L'utilisation de flux de trésorerie et de taux d'actualisation avant impôt. • Le taux d'actualisation à appliquer doit cadrer avec l'évaluation par les marchés de la valeur temps de l'argent et les risques inhérents à l'actif ou à l'UGT.

Indices de dépréciation

Les NCECF et les IFRS proposent des indices de dépréciation semblables. Ces indices sont externes ou internes et touchent, d'une part, l'environnement dans lequel l'entité exerce ses activités, et, d'autre part, l'environnement d'exploitation propre à l'entité. Les indices de dépréciation constituent uniquement des propositions des NCECF et des IFRS. Par conséquent, une entité peut se servir d'autres indices pour déterminer la recouvrabilité de la valeur comptable d'un actif. Voici les indices de dépréciation proposés (veuillez noter que cette liste n'est pas exhaustive) :

NCECF	IFRS
<p>À titre d'exemples d'événements ou changements de situation concernant un actif à long terme, il y a notamment :</p> <ol style="list-style-type: none"> a) une baisse significative de la valeur de marché de l'actif; b) un changement défavorable important dans le degré ou le mode d'utilisation ou dans l'état de l'actif; c) un changement défavorable important dans l'environnement juridique ou le contexte économique susceptible d'affecter la valeur de l'actif, y compris une action ou évaluation défavorable d'une autorité de réglementation; 	<p>Les sources d'informations externes sont les suivantes :</p> <ol style="list-style-type: none"> a) Il y a des indices observables que, au cours de la période, la valeur d'un actif a diminué beaucoup plus que du seul effet attendu du passage du temps ou de l'utilisation normale de l'actif. b) D'importants changements ayant un effet négatif sur l'entité sont survenus au cours de la période, ou surviendront dans un proche avenir, dans l'environnement technologique, économique, juridique ou de marché dans lequel l'entité exerce ses activités, ou dans le marché auquel un actif est dédié.

<p>d) une accumulation de coûts excédant de façon significative le montant initialement prévu pour l'acquisition ou la construction de l'actif;</p> <p>e) une perte d'exploitation ou des flux de trésorerie négatifs pour la période considérée, combinés à des pertes d'exploitation ou des flux de trésorerie négatifs passés, ou des projections ou prévisions indiquant des pertes soutenues rattachées à l'utilisation de l'actif;</p> <p>f) le fait qu'on s'attende à ce qu'il soit plus probable qu'improbable que l'actif sera vendu ou autrement sorti bien avant la fin de sa durée de vie utile estimée antérieurement (« plus probable qu'improbable » s'entend d'un degré de probabilité supérieur à 50 %).</p>	<p>c) Les taux d'intérêt du marché ou d'autres taux de rendement du marché ont augmenté durant la période et il est probable que ces augmentations affecteront le taux d'actualisation utilisé dans le calcul de la valeur d'utilité d'un actif et diminueront de façon significative la valeur recouvrable de l'actif.</p> <p>d) La valeur comptable de l'actif net de l'entité est supérieure à sa capitalisation boursière.</p> <p>Les sources d'informations internes sont les suivantes :</p> <p>e) Il existe des éléments probants d'obsolescence ou de dégradation physique d'un actif.</p> <p>f) Des changements importants ayant un effet négatif sur l'entité sont survenus au cours de la période, ou devraient survenir dans un proche avenir, dans le degré ou le mode d'utilisation actuels ou attendus d'un actif. Ces changements incluent la mise hors service de l'actif, les plans d'abandon ou de restructuration de l'activité à laquelle l'actif appartient, les plans de sortie de l'actif avant la date antérieurement prévue, et le fait de constater que la durée d'utilité de l'actif qui était considérée comme indéterminée est plutôt déterminée.</p> <p>g) Des éléments probants provenant du système d'information interne montrent que la performance économique d'un actif est ou sera moins bonne que celle attendue.</p>
---	--

Reprises de pertes de valeur

Les exigences des NCECF et des normes IFRS sont très différentes. Excepté les actifs destinés à la vente, les NCECF interdisent toute reprise de perte de valeur. À l'inverse, sauf en ce qui a trait à l'écart d'acquisition, l'IAS 36 exige la reprise d'une perte de valeur dans les cas où une modification importante est apportée aux estimations utilisées pour déterminer la valeur recouvrable. En outre, l'IAS 36 prévoit que la valeur comptable après la reprise d'une perte de valeur se limite à celle qui aurait été établie si aucune dépréciation n'avait été constatée au cours des exercices précédents (c.-à-d. diminuée des amortissements).

Les NCECF et les IFRS interdisent tous deux la reprise d'une perte de valeur de l'écart d'acquisition. Par conséquent, la reprise d'une perte de valeur pour une UGT n'est pas attribuée de la même manière que la répartition d'une perte de valeur. La reprise d'une perte de valeur est répartie au prorata entre les actifs de l'unité, à l'exclusion de l'écart d'acquisition, en utilisant la valeur comptable de ces actifs.

Conclusion

En somme, il existe des différences significatives entre les NCECF et les IFRS en ce qui concerne la détermination de la dépréciation d'un actif, notamment l'échéancier des tests de dépréciation et les exigences relatives au calcul de la perte de valeur. Pour obtenir de plus amples directives sur la comptabilisation de la dépréciation d'actifs selon les NCECF ou les IFRS, veuillez communiquer avec votre bureau local de BDO Canada s.r.l./S.E.N.C.R.L./LLP. Si vous envisagez l'adoption d'une nouvelle norme, découvrez ce que l'[équipe services-conseils en comptabilité](#) de BDO peut faire pour vous aider dans votre transition.

Pour obtenir de plus amples renseignements sur les différences entre les normes, consultez notre série [Comparaison entre les NCECF et les IFRS](#).

L'information présentée dans cette publication est à jour en date du 31 juillet 2020.

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 reporter 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 l'obtention préalable de conseils professionnels spécifiques. Pour discuter de ces questions dans le cadre de votre propre situation, veuillez communiquer avec BDO Canada s.r.l./S.E.N.C.R.L./LLP. BDO Canada s.r.l./S.E.N.C.R.L./LLP, ses associés, employés 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./LLP, une société à responsabilité limitée constituée au Canada, est un cabinet membre de BDO International Limited, une société à responsabilité limitée par garantie du Royaume-Uni, et fait partie du réseau international de BDO de cabinets membres indépendants. BDO est la marque de commerce du réseau BDO et de chaque cabinet membre de BDO.