



Comment surveiller un changement profond : présenter votre plan de basculement aux IFRS dans le rapport de gestion

Le basculement des normes canadiennes d'information financière aux Normes internationales d'information financière (les « IFRS ») va vraisemblablement entraîner des modifications importantes aux pratiques d'information financière de la quasi-totalité des entités canadiennes ayant une obligation publique de rendre des comptes, y compris la totalité des émetteurs assujettis aux règles des Autorités canadiennes en valeurs mobilières (les « ACVM »). Dans son avis 52-320, intitulé « Information sur les modifications prévues aux conventions comptables découlant du passage aux Normes internationales d'information financière » (l'« avis du personnel »), le personnel des ACVM fournit des indications sur ses attentes à l'égard des questions qui devront être abordées dans le rapport de gestion des émetteurs assujettis pour la période précédant le basculement, lequel aura lieu, pour la plupart des entités, le 1^{er} janvier 2011 ou aux alentours de cette date.

La présentation d'information à l'égard d'un plan de basculement doit faire partie du rapport de gestion intermédiaire des entités qui disposent déjà d'un tel plan; ce plan devra être présenté au plus tard dans le rapport de gestion annuel de l'exercice ouvert trois ans avant la date de basculement. Pour la majorité des entités, cela signifie le rapport de gestion annuel de 2008 en ce qui concerne l'information trimestrielle présentée en 2008.

Contenu du plan de basculement

L'avis du personnel des ACVM recommande de présenter de l'information sur les éléments clés et l'échéancier du plan de basculement de l'entité. Les éléments d'un plan de basculement peuvent être séparés en deux parties :

- la production d'états financiers en conformité avec les IFRS pour la date de basculement de l'entité, soit vraisemblablement les états financiers du premier trimestre de 2011;
- les questions connexes, soit les questions devant être réglées pour procéder au basculement et composer avec son incidence connexe.

États financiers conformes aux IFRS

Le progrès de l'entité à l'égard de la production de ses premiers états financiers dressés en conformité avec les IFRS est clairement une préoccupation première en ce qui a trait à l'information présentée dans le rapport de gestion. L'information présentée devrait aborder les points suivants :

- les principales différences entre les normes comptables en vertu des principes comptables généralement reconnus (les « PCGR ») du Canada et les choix de conventions comptables selon les IFRS, à la fois pour une application durable et dans le contexte de certains choix nécessaires au basculement faits conformément à la première adoption des Normes internationales d'information financière;
- une description narrative de telles décisions;
- le progrès réalisé en vue de la quantification des éléments principaux des états financiers.

Comme le stipule l'avis du personnel, « [à] mesure qu'il se rapprochera de sa date de basculement, l'émetteur devra évaluer la meilleure façon de mettre à la disposition des investisseurs une information utile et chiffrée qui leur permettra de comprendre les conséquences de l'adoption des IFRS sur les états financiers de l'émetteur. » Toutefois, la décision de publier les effets chiffrés de la conversion est en quelque sorte compliquée par l'existence d'options et de solutions de rechange, lesquelles sont abordées ci-après page 6.

Questions connexes

En plus de changer la structure et le contenu des états financiers, l'adoption des IFRS est également susceptible d'avoir des effets indirects sur la présentation de l'information financière d'une entité ainsi que sur ses processus d'affaires. L'avis du personnel désigne des questions qui peuvent être regroupées en trois catégories :

- l'infrastructure, y compris l'expertise et les systèmes d'information;
- les activités commerciales, y compris : les incidences contractuelles des IFRS sur les relations de financement et les autres ententes; les politiques commerciales, notamment les pratiques de couverture et



de vente; les politiques de rémunération, dans la mesure où elles sont fondées sur des indicateurs dérivés des états financiers; et les questions liées à la suffisance du capital;

- les activités de contrôle, notamment l'application des contrôles internes à l'égard de l'information financière (les « CIIF ») et des contrôles et procédures de communication de l'information (les « CPCI ») au cours de la période visée par le plan de basculement.

Infrastructure

La production d'états financiers conformes aux IFRS suppose évidemment l'existence des ressources humaines et technologiques appropriées. L'acquisition d'une expertise en matière d'IFRS au sein des fonctions de présentation de l'information devrait être la priorité absolue d'une entité. L'acquisition de cette expertise devrait concerner les fonctions d'exécution et de consultation comme le conseil d'administration et plus particulièrement les membres du comité de vérification. La production systématique d'états financiers conformes aux IFRS par la plateforme technologique d'une entité pourrait entraîner la reprogrammation détaillée des routines de grand livre ainsi que la cueillette de données auparavant non exigées en vertu des PCGR du Canada. Les délais d'exécution et les environnements de contrôle régissant les systèmes de TI pourraient constituer l'un des plus grands défis du basculement.

Activités commerciales

L'adage est bien connu dans le domaine du sport : changer les règles du jeu change la façon dont le jeu est joué. Le passage aux IFRS change les règles de la présentation de l'information financière : la conduite optimale des affaires pourrait être différente en vertu des IFRS. Dans certaines circonstances, les changements pourraient être exigés par des contrats ou par des lois déjà en place : la conformité aux clauses restrictives de prêts et aux obligations relatives au capital, par exemple, dépend habituellement en partie des mesures en vertu des PCGR, lesquelles pourraient différer avec le passage aux IFRS. De telles clauses restrictives pourraient devoir être renégociées par les

parties concernées. Les politiques de gestion du risque, par exemple, pourraient être modifiées par l'établissement d'une monnaie fonctionnelle différente pour l'entité. Les contrats de rémunération pourraient devoir être modifiés pour tenir compte des nouvelles conventions comptables, lesquelles permettent la comptabilisation dans le bénéfice des recouvrements des pertes de valeur et des justes valeurs des immeubles de placement. Enfin, les contrats de vente et les procédures d'achat pourraient être modifiés pour tenir compte de l'incidence des nouvelles politiques de constatation des produits adoptées lors du basculement aux IFRS.

Activités de contrôle

Le basculement aux IFRS ne dégage pas les émetteurs assujettis de l'obligation de se conformer au Règlement 52-109 des ACVM intitulé « Attestation de l'information présentée dans les documents annuels et intermédiaires des émetteurs », y compris en ce qui concerne l'attestation des contrôles internes. Cela signifie que des processus doivent être mis en place pour que les attestations exigées puissent être fournies à la date de basculement aux IFRS et après celle-ci. Des processus devraient être en place afin d'assurer qu'aucune erreur importante ne s'est produite lors de la mise en œuvre des IFRS. Une telle démarche exige un ensemble complet de protocoles de gestion du changement, de manière à ce que la preuve exigée relativement à ces déclarations puisse être constituée par la direction. Les entités se mesurent à des défis semblables en ce qui concerne les processus de communication de l'information : par exemple, les contrôles et les procédures devraient établir l'exactitude des énoncés présentés dans le rapport de gestion à l'égard du plan de basculement. La présentation de l'incidence des décisions relatives aux conventions comptables de la manière suggérée par l'avis du personnel constitue un autre défi en matière de contrôles de communication de l'information : à quel moment une entité « saura »-t-elle qu'une convention comptable et ses effets auront été établis avec une certitude suffisante pour fournir une communication prospective alors que les états financiers ne sont pas encore finalisés ou publiés?

Description et statut du plan de basculement

Le plan de basculement aux IFRS doit aborder les principaux aspects qui constituent des défis pour le processus de conversion, à savoir :

- 1** les **tâches précises**, telles que l'élaboration des états financiers, le développement des infrastructures et l'examen des politiques commerciales, considérées individuellement et collectivement, devant être terminées de manière à produire des états financiers conformes aux IFRS, ainsi que les activités connexes;
- 2** **l'échéancier** pour de telles tâches, lequel doit indiquer le temps qu'il reste pour chacune des activités (qui pourrait différer, étant donné que des conditions suspensives pourraient devoir être respectées avant la finalisation des tâches);
- 3** **une évaluation du temps** et des autres ressources nécessaires pour mener à bien les tâches, de manière à ce que les efforts à déployer puissent être appréciés;
- 4** **un calendrier de fixation des priorités** desdites tâches établissant quelles tâches doivent être accomplies avant les autres;
- 5** une indication de la mesure dans laquelle il existe **des interactions ou des liens d'interdépendance** entre les diverses tâches, tel l'établissement de conventions comptables et de ratios relatifs aux clauses restrictives exigés pour les états financiers.

Le tableau suivant présente un format à envisager constitué d'une version narrative et qualitative de l'information présentée dans le rapport de gestion à l'égard du plan de basculement et une évaluation du progrès réalisé par rapport à celui-ci. Les dates et les activités, bien que considérées habituelles, ne sont pas exhaustives et sont fournies à titre d'exemples seulement; par conséquent, les entités devraient définir les activités et les délais propres à leur contexte. Une fois les informations quantitatives préparées, revues et disponibles aux fins de présentation, le format de telles informations devrait être étudié attentivement afin de fournir une information pertinente et factuelle.

Exemple de plan de basculement aux IFRS de XYZ Corp. : appréciation en date du 31 décembre 2008

Activités principales	Étapes/délais	Efforts déployés/à déployer
<p>Préparation des états financiers : Établissement des différences entre les choix en matière de conventions comptables en vertu des PCGR du Canada et des IFRS</p> <ul style="list-style-type: none"> • sélection des conventions comptables de l'entité en vertu des IFRS pour une application durable • sélection des choix en matière de conventions comptables pour la première adoption des IFRS • format des états financiers; • quantification des effets du changement dans les informations présentées à la première adoption des IFRS et sur les états financiers de 2010, y compris sur l'information présentée dans les notes 	Préparation en vue de débiter la planification de l'exercice comptable 2011 (vers le troisième trimestre de 2010)	Choix faits en matière de principales conventions comptables; activités restantes en cours
<p>Infrastructure : Définition et développement de l'expertise en matière d'IFRS au niveau :</p> <ul style="list-style-type: none"> • du personnel comptable du secteur opérationnel • du siège social et des sociétés membres du groupe • de la haute direction et du conseil d'administration, y compris du comité de vérification 	Préparation en vue de débiter la planification de l'exercice comptable 2010 (vers le deuxième trimestre de 2010)	Désignation de l'équipe de direction et des experts; formation de premier niveau en cours
<p>Infrastructure : Technologies de l'information :</p> <ul style="list-style-type: none"> • Modifications au traitement systématique • Mises à niveau/modification des programmes • Calculs uniques (première adoption des IFRS) • Cueillette de données à communiquer • Portée du programme de consolidation • Processus de surveillance du budget, du plan et des prévisions 	Préparation en vue de débiter le traitement parallèle des grands livres de 2010 et les processus de planification et de surveillance.	Étude d'établissement de la portée terminée; appréciation des ressources en cours
<p>Appréciation des politiques commerciales : clauses restrictives et pratiques financières (y compris le programme de titrisation)</p>	Renégociation des clauses restrictives d'ici le 30 juin 2010 et remplacement des programmes de titrisation d'ici le 30 septembre 2010	Repérage de toutes les clauses restrictives et contrats tributaires des PCGR terminé; évaluation des véhicules de titrisation de rechange en cours
<p>Appréciation des politiques commerciales : Ententes de rémunération</p>	Renégociation des ententes d'ici le troisième trimestre de 2010	Repérage des paramètres touchés par les différences entre les PCGR et les IFRS en cours
<p>Appréciation des politiques commerciales : Suffisance du capital</p>	Plan d'immobilisations terminé d'ici le 30 juin 2010	Modèle de modification du capital terminé
<p>Appréciation des politiques commerciales : Évaluation des contrats clients et fournisseurs</p>	Examen des contrats clients et fournisseurs et du modèle de comptabilisation au coût d'ici le premier trimestre de 2010	Assemblage de tous les contrats générateurs de produits et contrats fournisseurs terminé; évaluation de l'incidence des IFRS en cours
<p>Environnement de contrôle : CIIF</p> <ul style="list-style-type: none"> • Définition, documentation et mise en œuvre des conventions comptables • Examen indépendant des applications • Installations de traitement des erreurs 	Examen et approbation par la direction et examen par le comité de vérification de tous les changements de conventions comptables d'ici le 30 septembre 2010; vérification de la mise en œuvre par la fonction de vérification interne au 4 ^e trimestre de 2010, mise à jour du processus d'attestation du chef de la direction et du chef des finances d'ici le 4 ^e trimestre de 2010	Repérage de tous les emplacements importants en cours; équipe de rédaction du manuel des conventions comptables constituée
<p>Environnement de contrôle : CPCI</p> <ul style="list-style-type: none"> • Exigences relatives à la journée des investisseurs 2011 au sujet des lignes directrices et du bénéfice prévu • Vérification du programme de communication de l'information dans le cadre du rapport de gestion • Réponses aux demandes 	Publication des changements importants aux conventions comptables et aux attentes le 10 janvier 2011 (journée des investisseurs) Publication des résultats et du rapport de gestion révisés de 2010 au plus tard le 30 mars 2011	Ébauche des commentaires standards sur les questions relatives aux IFRS rédigée; journée des investisseurs 2011 organisée

Les effets de l'interaction sont à prévoir

Aucun plan de basculement aux IFRS ne devrait être publié sans que ne soient reconnus le potentiel d'interactions importantes entre les choix en matière de conventions comptables en vertu des IFRS en général et en vertu de la première adoption des IFRS (applicable uniquement à la date de conversion), ainsi que les autres aspects des politiques et de la situation financières de l'entité.

Par exemple, une entité peut opter pour un ensemble de choix pour sa première adoption des IFRS. Ceux-ci comprennent notamment :

- L'établissement de tous les écarts actuariels cumulés des régimes de retraite à prestations définies à néant;
- L'établissement de tous les profits et pertes de conversion cumulés des entités étrangères autonomes à néant;
- L'utilisation de la juste valeur des éléments individuels des immobilisations corporelles à la date de conversion en tant que coût d'ouverture présumé de ces éléments.

Selon les circonstances, la décision de recourir à une ou à l'ensemble de ces options pourrait avoir une incidence importante sur le solde d'ouverture des bénéfices non distribués de l'entité et sur le revenu ultérieur provenant des activités d'exploitation engageant la réalisation de tels montants.

En outre, le solde de tels comptes à la date de conversion (soit le 1^{er} janvier 2010 pour une entité dont l'exercice correspond à une année civile) ne sera probablement pas connu avec certitude (bien qu'on pourrait disposer de très bonnes estimations) avant le début de 2010. Les soldes à la date d'adoption des IFRS, soit pour le premier exercice complet au cours duquel les états financiers comparatifs seront publiés, ne seront probablement pas connus avec certitude avant la clôture de l'exercice 2010, soit au début de 2011, lorsque les états financiers de 2010 de l'entité et ses conventions en vertu des IFRS devront être officiellement approuvés par la direction et l'organisme de réglementation de l'entité. Dans l'intervalle, des changements sont toujours possibles.

Par conséquent, certaines entités pourraient ne pas être en mesure de déclarer officiellement leurs choix en matière de conventions comptables avant l'approche de la date limite, soit le 1^{er} janvier 2011, premier jour au cours duquel ces conventions doivent être appliquées. En outre, les entités peuvent ne pas être en mesure de déterminer avec certitude les effets quantitatifs de tout choix en matière de conventions comptables tant que la poussière ne sera pas retombée pour chacune des décisions. La prudence suggérerait que l'annonce de l'incidence qu'une décision donnée en matière de convention comptable pourrait avoir sur les états financiers ne devrait être faite que si les décisions restantes ne contrebalancent ni ne neutralisent les effets des décisions déjà prises. ●

Clause de non-responsabilité

Étant donné les circonstances éventuelles, il pourrait être prudent de s'assurer que les informations présentées dans le rapport de gestion en ce qui a trait à des choix de conventions comptables soient accompagnées d'une clause de non-responsabilité telle que la suivante stipulant que « des variations importantes de la situation financière et de la nature et de l'importance des choix de conventions comptables effectués par la direction pourraient survenir entre la date actuelle et la date officielle de basculement aux IFRS, laquelle devrait être le 1^{er} janvier 2011 ». Aucune conclusion ne devrait être tirée quant à l'incidence individuelle ou globale du basculement des états financiers aux IFRS avant la publication par l'entité de son premier bilan d'ouverture en vertu des IFRS en date du 1^{er} janvier 2010 et des informations connexes en vertu de la première adoption des IFRS, ce qui pourrait ne pas se produire avant le premier trimestre de 2011. À notre avis, de telles décisions et clauses de non-responsabilité devraient être élaborées conjointement avec le comité de vérification de l'entité et, au besoin, avec son conseiller juridique.



www.deloitte.ca

Deloitte, l'un des cabinets de services professionnels les plus importants au Canada, offre des services dans les domaines de la certification, de la fiscalité, de la consultation et des conseils financiers grâce à un effectif de plus de 7 600 personnes réparties dans 56 bureaux. Au Québec, Deloitte exerce ses activités sous l'appellation Samson Bélair/Deloitte & Touche s.e.n.c.r.l. Le Cabinet est déterminé à aider ses clients et ses gens à exceller. Deloitte est le cabinet membre canadien de Deloitte Touche Tohmatsu.

La marque Deloitte représente une ou plusieurs entités de Deloitte Touche Tohmatsu, une Verein suisse, ses cabinets membres ainsi que leurs filiales et sociétés affiliées respectives. Deloitte Touche Tohmatsu est une Verein (association) suisse et, à ce titre, ni Deloitte Touche Tohmatsu ni aucun de ses cabinets membres ne peuvent être tenus responsables des actes ou des omissions de l'un ou de l'autre. Chaque cabinet membre constitue une entité juridique distincte et indépendante exerçant ses activités sous les noms de « Deloitte », « Deloitte & Touche », « Deloitte Touche Tohmatsu » ou d'autres raisons sociales similaires. Les services sont fournis par les cabinets membres ou par leurs filiales ou leurs sociétés affiliées, et non par la Verein Deloitte Touche Tohmatsu.

© Samson Bélair/Deloitte & Touche s.e.n.c.r.l. et ses sociétés affiliées. 08-1386

Membre de
Deloitte Touche Tohmatsu