

Perspectives sur la comptabilisation selon les NCECF

Questions de comptabilité liées à la pandémie de COVID-19

Table des matières

Introduction

Incertitude relative à la mesure

Continuité de l'exploitation

Événements postérieurs à la date du bilan

Dépréciation

Violation des clauses restrictives

Modification d'une dette

Comptabilisation des produits

Aide gouvernementale

Contrats de location

Coûts de restructuration et passifs connexes

Coûts liés au personnel

Prestations de cessation d'emploi

Régimes de retraite

Présentation de l'état des résultats

Impôts sur les bénéfices

Autres sujets

Principales personnes-ressources

Introduction

La pandémie de coronavirus (la « COVID-19 ») a des répercussions sur l'économie et les marchés financiers, et la plupart des secteurs d'activité sont confrontés aux conséquences économiques des efforts déployés pour y faire face. De nombreuses entités des secteurs du voyage, de l'hôtellerie, des loisirs et de la vente au détail ont vu leurs revenus diminuer fortement en raison des mesures réglementaires ou organisationnelles adoptées (imposition du télétravail, fermetures d'écoles, etc.) et des changements volontaires dans le comportement des consommateurs (comme la « distanciation sociale »).

Alors que la pandémie perdure, les sociétés doivent composer avec des conditions associées à un ralentissement économique général. Ces conditions comprennent, sans s'y limiter, la volatilité des marchés des capitaux, la détérioration du crédit, les problèmes de liquidité, la baisse généralisée des dépenses discrétionnaires des consommateurs, l'augmentation des niveaux de stocks, la réduction de la production en raison de la baisse de la demande, les licenciements et les mises à pied ainsi que d'autres activités de restructuration. Bien que les gouvernements continuent d'adopter des mesures pour atténuer les conséquences économiques de la pandémie, les conditions actuelles, si elles se maintiennent, pourraient avoir une incidence défavorable importante sur les résultats financiers des sociétés.

La présente publication porte sur certains points clés à considérer sur les enjeux que pourrait soulever la COVID-19 pour les sociétés qui appliquent les Normes comptables pour les entreprises à capital fermé (« NCECF ») constituant la Partie II du Manuel de CPA Canada.

L'importance de chacune des questions dont nous traiterons ci-après variera selon le secteur d'activité et l'entité, mais il s'agit, selon nous, des enjeux qui seront les plus généralisés et les plus difficiles à régler.

- Préparation des prévisions de flux de trésorerie – Une entité utilise des prévisions dans les évaluations de nombreux éléments, notamment sa capacité à poursuivre son exploitation et la dépréciation des actifs. Voici quelques-unes des difficultés particulières soulevées par la préparation d'informations prospectives en contexte de pandémie et de ralentissement économique :

- L'éventail des issues possibles étant extrêmement vaste, il subsiste un degré particulièrement élevé d'incertitude quant à l'évolution ultime de la pandémie et au chemin à parcourir ainsi qu'au temps nécessaire pour un « retour à la normale ».

- L'incidence économique de la pandémie dépend fortement de variables qui sont difficiles à prévoir, par exemple la mesure dans laquelle les gouvernements interdiront les activités des entreprises et des citoyens, la mesure dans laquelle ces interdictions seront respectées, la mesure dans laquelle les efforts déployés pour « aplatir la courbe » seront fructueux, ainsi que la nature et l'efficacité des programmes d'aide publique.

- Chaque société devra intégrer l'incidence de ces conditions macroéconomiques dans ses propres estimations de flux de trésorerie futurs.

Néanmoins, les sociétés devront faire de leur mieux pour établir des estimations raisonnables, préparer une documentation exhaustive pour étayer ces estimations et fournir des informations rigoureuses au sujet des jugements importants posés, des principales hypothèses utilisées et, potentiellement, de leur degré de sensibilité au changement. Lorsque des hypothèses ou des estimations sont requises à plus d'une fin (p. ex., les prévisions de produits peuvent être pertinentes aux fins de l'application des tests de dépréciation et de la comptabilisation des actifs d'impôts futurs), il faut utiliser des hypothèses cohérentes pour établir toutes les estimations pertinentes.

- Continuité de l'exploitation – L'évaluation de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation est sans contredit l'un des exemples les plus éloquents des difficultés liées à l'information prévisionnelle. Du fait de la pandémie de COVID-19 et de ses conséquences, les sociétés doivent déterminer si, dans leurs circonstances particulières, elles seront en mesure de poursuivre leur exploitation pour un avenir qui s'étale au minimum, sans toutefois s'y limiter, sur 12 mois à compter de la date de clôture. L'évaluation par la direction de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation implique la formation d'un jugement, à un moment précis, sur l'issue future d'événements ou de situations par nature incertains. Pour ce faire, la direction devra tenir compte, entre autres, des éléments suivants : 1) de la mesure dans laquelle ses activités sont perturbées; 2) de la baisse potentielle de la demande pour ses produits ou services; 3) des obligations contractuelles venant à échéance ou prévues pour l'année à venir; 4) des insuffisances de liquidités et de fonds de roulement possibles; et 5) de l'accès aux sources de capitaux existantes (p. ex., la marge de crédit disponible ou l'aide publique).
- Événements postérieurs à la date du bilan – Il peut être difficile pour la direction de déterminer si un événement postérieur à la date du bilan donne lieu ou non à des ajustements dans un marché très volatil où des changements importants surviennent chaque jour (p. ex., les mesures de relance et de restrictions annoncées par les gouvernements) et où les marchés boursiers réagissent quotidiennement aux nouvelles informations. Bien que les sociétés n'aient pas nécessairement tous les faits « en main » à la date du bilan, elles devront, une fois que ces faits auront été réunis, effectuer une évaluation en fonction des situations qui existaient à la date du bilan. Les états financiers ne devraient être ajustés que pour refléter les événements postérieurs à la date du bilan qui confirment des conditions qui existaient à la date de clôture. Ainsi, tout dépendra de la date de clôture de l'exercice, des circonstances propres aux activités de l'entité et des événements particuliers en question.
- Recouvrabilité et dépréciation des actifs – Le test de dépréciation des actifs non financiers (p. ex., les immobilisations corporelles, les actifs incorporels et les écarts d'acquisition) est un autre exemple des difficultés associées à l'information prospective. Le test de dépréciation de ces actifs exige souvent l'établissement de projections de flux de trésorerie qui sont assujetties aux incertitudes importantes soulevées plus haut.
- Dépréciation des créances clients et des autres créances – De nombreuses sociétés devront composer avec des clients qui ont de la difficulté à payer leurs comptes en temps opportun. Ces sociétés devront revoir leur estimation de la provision pour créances irrécouvrables et s'assurer de la mettre à jour de manière à refléter les nouvelles circonstances.
- Modifications de contrats – Les changements dans l'activité économique qui découlent de la pandémie obligeront de nombreuses sociétés à renégocier les modalités des contrats et accords existants, par exemple, les contrats générateurs de produits, les contrats de location, les contrats d'emprunts, les contrats d'emploi et les modalités de nombreux actifs et passifs financiers. Les sociétés devront s'assurer d'appliquer les exigences pertinentes des NCECF.

Les sociétés doivent examiner attentivement les circonstances qui leur sont propres et leurs expositions aux risques lorsqu'elles analysent l'incidence que les événements récents pourraient avoir sur leurs états financiers. Plus particulièrement, les informations fournies dans les états financiers devront rendre compte des effets importants de la pandémie de COVID-19.

Incertitude relative à la mesure

Compte tenu de l'incertitude associée à la nature sans précédent de la pandémie de COVID-19, les sociétés éprouveront probablement des difficultés à choisir les hypothèses appropriées et à fournir des informations pertinentes dans leurs états financiers. Or, elles sont toujours tenues, aux termes des NCECF, d'établir les estimations qui sous-tendent diverses conclusions comptables.

Le chapitre 1508, « Incertitude relative à la mesure », traite des informations à fournir lorsqu'il existe une incertitude relative à la mesure d'éléments constatés dans les états financiers. Quand une incertitude relative à la mesure est importante, la société doit mentionner sa nature, notamment en fournissant une description des circonstances qui donnent lieu à l'incertitude et les données pertinentes au sujet du dénouement prévu de l'incertitude. Elle doit également indiquer l'ampleur de l'incertitude relative à la mesure. Les sociétés pourraient indiquer cette variabilité soit en présentant une fourchette de montants raisonnablement possibles relatifs à l'estimation, soit en présentant les répercussions d'un changement dans les hypothèses importantes sous-jacentes à l'estimation du montant. En cette période d'instabilité, il est important de fournir aux utilisateurs des états financiers des indications appropriées sur le degré de résilience de la société face à l'incertitude qui règne et pour leur permettre de comprendre les principales hypothèses et les principaux jugements auxquels il a fallu avoir recours pour préparer l'information financière. Les données pertinentes en ce qui a trait à l'incertitude relative à la mesure peuvent comprendre les suivantes :



- la disponibilité et l'étendue du soutien obtenu par la voie des mesures d'aide annoncées par le gouvernement;
- la disponibilité, l'étendue et le calendrier des sources de trésorerie, y compris la conformité aux clauses restrictives imposées par les banques ou le fait de compter sur la renonciation à l'application de ces clauses;
- la durée des mesures de distanciation sociale et leurs conséquences potentielles.

Les avis sont partagés quant à la trajectoire que prendra la pandémie de COVID-19 et à son incidence sur l'économie. Ce foisonnement de points de vue fait qu'il importe plus que jamais de fournir une information transparente sur les jugements liés à l'incertitude relative à la mesure.

Continuité de l'exploitation

La pandémie de COVID-19 perturbe les activités de nombreuses sociétés. Celles-ci devront ainsi déterminer si ces perturbations seront persistantes et se traduiront par une baisse de la demande pour des produits ou des services ou des insuffisances de fonds importantes (ou les deux) qui, entre autres, pourraient obliger la direction à évaluer la capacité de la société à poursuivre son exploitation pour un avenir qui s'étale, au minimum, sans toutefois s'y limiter, sur 12 mois à compter de la date de clôture.

Les états financiers sont préparés sur une base de continuité de l'exploitation, sauf si la direction a l'intention de liquider l'entité ou de cesser son activité ou si aucune autre solution réaliste ne s'offre à elle. Lorsque la direction prend conscience, à l'occasion de son évaluation de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation, d'incertitudes significatives liées à des événements ou à des conditions susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation, ces incertitudes doivent être indiquées.

Dans le contexte actuel, cette évaluation se trouve compliquée par les incertitudes liées à l'incidence de la pandémie de COVID-19, à l'ampleur et la durée des mesures de distanciation sociale imposées dans divers territoires, et aux conséquences sur l'économie. La direction devrait tenir compte de l'incidence de ces questions sur les circonstances propres à la société, particulièrement sur la rentabilité actuelle et attendue, les calendriers de remboursement des dettes et les sources potentielles de remplacement du financement avant de se convaincre du caractère approprié de la base de continuité d'exploitation.

Pour évaluer si l'hypothèse de la continuité de l'exploitation est appropriée, on prend en compte les événements, notamment la COVID-19, qui surviennent après la date de clôture et jusqu'à la date de mise au point définitive des états financiers. Par exemple, pour les sociétés dont la date de clôture est le 31 décembre 2019 et qui font la mise au point définitive de leurs états financiers le 15 juin 2020, la direction devra prendre en compte toutes les informations dont elle dispose jusqu'au 15 juin 2020, soit la date de mise au point définitive des états financiers, dans son évaluation de la continuité de l'exploitation. Ces informations comprennent les annonces des gouvernements qui ont une incidence sur la capacité de fonctionnement de la société et tout programme d'aide publique dont la société pourrait bénéficier. Lorsque la direction prend conscience d'incertitudes significatives liées à des événements ou à des conditions susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de la société à poursuivre son exploitation, le paragraphe 17 du chapitre 1400, « Normes générales de présentation des états financiers », exige que ces incertitudes soient indiquées dans les états financiers. Les informations fournies doivent porter expressément sur la situation particulière de la société, par exemple, en expliquant comment et à quel moment l'incertitude pourrait se dénouer et son incidence sur les ressources, les activités et les liquidités de la société.

Événements postérieurs à la date du bilan

Les états financiers sont établis en vue de rendre compte de la situation financière d'une société à la date du bilan ainsi que des résultats de son exploitation et de ses flux de trésorerie pour l'exercice terminé à cette date (p. ex., la période de 12 mois). Les événements postérieurs à la date du bilan sont des événements importants qui surviennent entre la date du bilan et la date de mise au point définitive des états financiers et qui peuvent donner lieu à des ajustements des états financiers, ou encore qui rendent nécessaire la fourniture d'informations dans les états financiers, mais aucun ajustement des états financiers. Compte tenu de la conjoncture économique et de la probabilité que surviennent des événements soudains ou inattendus, les sociétés doivent évaluer attentivement l'information qui devient disponible après la date de clôture, mais avant la date de mise au point définitive des états financiers (c.-à-d. les événements postérieurs à la date du bilan).

Les événements postérieurs à la date du bilan donnant lieu à des ajustements fournissent des indications supplémentaires sur une situation qui existait à la date du bilan. Les événements postérieurs à la date du bilan ne donnant pas lieu à des ajustements sont l'indication de situations qui ont pris naissance après la date du bilan et qui ne sont pas reflétées dans la comptabilisation ou l'évaluation des postes des états financiers, mais qui doivent être mentionnées par voie de note lorsqu'elles sont importantes.

En ce qui concerne les périodes closes le 31 décembre 2019 ou avant cette date, il est généralement approprié de considérer que les effets de la COVID-19 sur une société découlent d'événements survenus après la date du bilan puisque les premiers cas de COVID-19 au Canada ont été signalés le 27 janvier 2020 et que l'OMS a déclaré le 11 mars 2020 que l'épidémie de COVID-19 était devenue une pandémie mondiale. Comme ces événements indiquent une situation qui a pris naissance après la date de clôture, et non des indications supplémentaires sur une situation qui existait à la date de clôture, il peut être nécessaire de fournir des informations dans les états financiers à leur égard, mais ils n'auront aucune incidence sur les montants comptabilisés à la date de clôture.



Pour les périodes closes à compter du 31 mars 2020, il faut garder à l'esprit que le Canada se trouvait déjà en pleine pandémie de COVID-19. Ce n'est donc pas la pandémie elle-même qui doit être considérée comme un « événement postérieur », mais bien les événements et les opérations qui ont découlé de la pandémie. Par exemple, il faut évaluer si les interruptions d'activités, les subventions publiques, l'annulation de contrats et d'autres événements sont des événements donnant lieu à des ajustements ou non. Les événements donnant lieu à des ajustements fournissent des indications supplémentaires sur une situation qui existait à la date du bilan et ils doivent être comptabilisés dans les états financiers. Les événements ne donnant pas lieu à des ajustements fournissent des indications sur une situation qui a pris naissance après la date du bilan et exigent la fourniture d'informations. La question de savoir si les événements donnent lieu à des ajustements ou non dépendra grandement de la date de clôture, des circonstances propres à l'entité et des événements en question.

Si les événements ne donnant pas lieu à des ajustements entraîneront des modifications importantes de l'actif ou du passif au cours du nouvel exercice ou auront, ou risquent d'avoir, des répercussions importantes sur les activités futures de la société, des informations doivent être fournies par voie de note. Les informations fournies devront comprendre, au minimum, une description de la nature de l'événement et une estimation de son incidence financière, lorsqu'il est possible d'en faire une. Or comme les estimations comportent une incertitude de mesure, il faudrait donc fournir des informations par voie de note pour expliquer l'importance de toute incertitude de mesure s'il est raisonnablement possible que les montants comptabilisés subissent une variation importante à court terme. En effet, il est préférable de fournir une fourchette d'estimations pour exprimer l'incidence de la pandémie de COVID-19 que de ne pas fournir d'information quantitative du tout. Toutefois, s'il est impossible de quantifier cette incidence, une description qualitative doit être fournie, accompagnée d'une déclaration indiquant qu'il est impossible de faire une estimation.

Dépréciation

Dépréciation d'instruments financiers (créances clients et placements)

En général, les instruments financiers sont évalués au coût, au coût après amortissement ou à la juste valeur. Les considérations suivantes s'appliquent aux instruments financiers qui sont évalués au coût ou au coût après amortissement. Les conséquences économiques de la pandémie de COVID-19 ont peut-être eu une incidence défavorable sur la valeur de ces instruments financiers. Par exemple, de nombreuses sociétés ont des créances clients, et il est possible que la pandémie ait une incidence sur la capacité de nombreux clients à régler leurs comptes dans les délais impartis. Les sociétés devront donc déterminer s'il existe des indices d'une dépréciation des créances clients. En pratique, l'ampleur de la dépréciation est estimée en tenant compte du classement chronologique des soldes, des pertes passées, d'informations propres au client (p. ex., une faillite) et de la conjoncture économique du moment. À la fin de chaque période de présentation de l'information financière, la direction devra revoir les créances clients pour s'assurer qu'elles reflètent toujours le montant que la société s'attend à recouvrer. Cette analyse doit être effectuée aussi bien pour les créances sans lien de dépendance que pour les actifs financiers contractés entre apparentés. Les sociétés devront également déterminer si l'incidence de la pandémie de COVID-19 a déclenché un indicateur de dépréciation de leurs placements évalués au coût et si les flux de trésorerie associés aux placements ont diminué, auxquels cas il faudra comptabiliser une moins-value à l'égard des placements. Les NCECF fournissent également des indications sur les circonstances dans lesquelles une moins-value devrait faire l'objet d'une reprise dans une période ultérieure.

Évaluation des stocks

Aux termes du chapitre 3031, « Stocks », les stocks doivent être évalués au plus faible du coût et de la valeur nette de réalisation (VNR). La VNR est une valeur spécifique à l'entité; elle correspond au « prix de vente estimé dans le cours normal de l'activité, diminué des coûts estimés pour l'achèvement et des coûts estimés nécessaires pour réaliser la vente ». En raison de la pandémie, la VNR d'un article de stock pourrait tomber à un niveau inférieur à son coût, et ce, pour plusieurs raisons, notamment la baisse du prix de vente (p. ex., par suite de concessions sur les prix faites aux clients) ou la hausse des coûts d'achèvement et de commercialisation des stocks (p. ex., une augmentation des coûts engagés pour offrir une protection aux employés). Dans un contexte économique difficile, le calcul de la VNR peut s'avérer plus compliqué et exiger le recours à des méthodes et hypothèses plus détaillées. Ces incidences s'appliquent également aux producteurs agricoles qui utilisent la VNR s'ils ont adopté le chapitre 3041, « Agriculture », de façon anticipée pour évaluer leurs stocks agricoles.

Par ailleurs, les sociétés de fabrication pourraient être tenues de revoir leurs pratiques en matière d'affectation des frais généraux fixes de production si les volumes de production deviennent anormalement faibles au cours de la période du fait de la fermeture d'usines ou de la baisse de la demande pour leurs produits. Selon les NCECF, les frais généraux variables de production sont affectés à chaque unité produite sur la base du nombre réel d'unités produites. Cependant, les frais généraux fixes de production doivent être affectés aux unités produites en fonction de la capacité normale des installations de production. La pandémie de COVID-19 peut avoir des conséquences sur les sociétés de fabrication à plus d'un égard (p. ex., pénuries de main-d'œuvre et de matières premières ou interruption non planifiée des activités des usines), conséquences qui, si elles perdurent, risquent d'entraîner une réduction anormale des niveaux de production de la société. Dans ces circonstances, la société ne doit pas accroître le montant des frais généraux fixes de production qu'elle affecte à chaque unité de production. Elle doit plutôt comptabiliser les frais généraux fixes non affectés comme une charge de la période au cours de laquelle ils sont engagés. Si la société adopte une présentation selon le coût des marchandises vendues, ils devront alors être inclus dans le coût des ventes.



L'entité devra aussi déterminer si certains coûts engagés en raison de la pandémie peuvent être inscrits à l'actif. Il peut s'agir notamment de coûts de stockage supplémentaires engagés en raison de retards de livraison des stocks ou de coûts de réemballage engagés pour vendre les marchandises dans un autre marché où la demande est plus forte. Le paragraphe 17 du chapitre 3031 donne les coûts suivants comme exemples de coûts qui doivent être exclus du coût des stocks et comptabilisés en charges de la période au cours de laquelle ils sont engagés :

- a. montants anormaux de déchets de fabrication, de main-d'œuvre ou d'autres coûts de production;
- b. coûts de stockage, à moins que ces coûts soient nécessaires au processus de production préalablement à une nouvelle étape de la production;
- c. frais généraux administratifs qui ne contribuent pas à amener les stocks à l'endroit et dans l'état où ils se trouvent; et
- d. frais de commercialisation.

Dépréciation d'actifs à long terme

Les sociétés devront déterminer si la pandémie de COVID-19 est susceptible d'avoir réduit la valeur d'actifs à long terme tels que les immobilisations corporelles et certaines immobilisations incorporelles. Leur performance financière, y compris les estimations des flux de trésorerie futurs et des résultats, pourrait être touchée directement ou indirectement de manière significative par la pandémie. Le chapitre 3063, « Dépréciation d'actifs à long terme », vise à faire en sorte que les actifs de la société soient comptabilisés à une valeur qui n'excède jamais la juste valeur. Pour les besoins de la constatation et de l'évaluation d'une perte de valeur, on doit grouper un actif à long terme avec d'autres actifs et passifs afin de constituer un groupe d'actifs, au plus bas niveau de regroupement d'actifs et de passifs pour lequel les flux de trésorerie identifiables sont dans une large mesure indépendants des flux de trésorerie d'autres actifs et passifs.

Selon les NCECF, la direction doit déterminer s'il existe des indications d'une dépréciation qui laissent supposer que la valeur comptable d'un actif pourrait ne pas être recouvrable. Les indications de dépréciation comprennent des facteurs externes tels que les changements dans le contexte économique dans lequel la société exerce ses activités qui sont susceptibles d'affecter la valeur de l'actif. D'autres indications sont d'origine interne, comme le degré et le mode d'utilisation actuels ou attendus d'un actif. Voici des exemples : la mise hors service de l'actif, les plans d'abandon ou de restructuration de l'activité à laquelle l'actif appartient, ou les plans de sortie de l'actif avant la date antérieurement prévue.

Les facteurs liés à la pandémie de COVID 19 qui peuvent indiquer que la valeur comptable d'un actif ou d'un groupe d'actifs pourrait ne pas être recouvrable comprennent : 1) une baisse de la demande pour les produits ou services de la société; 2) une augmentation des coûts/ des interruptions des activités attribuables à des problèmes touchant la chaîne logistique; 3) l'annulation de commandes par des clients; 4) la nécessité de consentir des concessions aux clients; et 5) des difficultés financières éprouvées par des clients importants.

Lorsqu'il existe une indication de dépréciation, le test de dépréciation de l'actif (ou du groupe d'actifs) à appliquer comporte deux étapes :

- Étape 1 – La valeur comptable de l'actif est comparée avec les flux de trésorerie estimatifs futurs non actualisés rattachés à l'utilisation et à la sortie éventuelle de cet actif (ou groupe d'actifs). Si les flux de trésorerie non actualisés excèdent la valeur comptable, il n'y a pas de dépréciation et il n'y a pas lieu de passer à l'étape 2.
- Étape 2 – Si les flux de trésorerie non actualisés utilisés à l'étape 1 sont inférieurs à la valeur comptable de l'actif (ou du groupe d'actifs), l'actif est ramené à sa juste valeur et une perte de valeur est comptabilisée. Si la juste valeur est déterminée selon un modèle fondé sur les flux de trésorerie, elle est généralement calculée en actualisant les flux de trésorerie futurs utilisés à l'étape 1. Une perte de valeur ne fait pas l'objet de reprises si la juste valeur s'accroît ultérieurement.

La direction devra porter des jugements importants pour déterminer les flux de trésorerie futurs. Il sera crucial d'examiner attentivement les projections de flux de trésorerie, les taux de croissance et les taux d'intérêt pour étayer le caractère justifiable et raisonnable des calculs compte tenu des conditions actuelles du marché. Plus particulièrement, les projections des flux de trésorerie futurs doivent se fonder sur ce qui aurait raisonnablement pu être connu à la date du bilan quant aux situations qui existaient à cette date. Les flux de trésorerie ne devraient pas refléter l'incidence d'une restructuration à l'égard de laquelle la société ne s'est pas engagée à la date du bilan, car cela irait à l'encontre de l'exigence voulant que les flux de trésorerie futurs soient déterminés à la date du bilan. De même, l'avantage que représente une aide publique n'est reflété en tant qu'entrée de trésorerie que si la société possède une compréhension suffisante du programme d'aide du gouvernement pour établir des estimations raisonnables et justifiables des montants auxquels la société s'attend à avoir droit. Selon la fourchette des résultats possibles pour les programmes gouvernementaux prévus, il peut être plus approprié pour la direction de faire intervenir divers scénarios et d'utiliser une approche fondée sur des pondérations probabilistes pour établir sa meilleure estimation des flux de trésorerie futurs, comme il est expliqué ci-après.



Perspectives sur la comptabilisation selon les NCECF

La direction pourrait établir que l'utilisation d'une approche fondée sur les flux de trésorerie attendus constitue le moyen le plus efficace pour intégrer les incertitudes liées à la pandémie de COVID-19 dans ses estimations. Cette approche reflète toutes les attentes concernant les flux de trésorerie potentiels plutôt que l'unique résultat attendu. Par exemple, l'entité pourrait établir un flux de trésorerie à 100 \$, 200 \$ ou 300 \$, avec une probabilité de 10 %, 60 % et 30 %, respectivement, pour un flux de trésorerie attendu de 220 \$, soit $[(100 \$ \times 10 \%) + (200 \$ \times 60 \%) + (300 \$ \times 30 \%)]$.

Aux fins de l'application de l'étape 2, le taux d'intérêt utilisé pour actualiser les flux de trésorerie futurs doit refléter les hypothèses qui sont compatibles avec les hypothèses inhérentes aux flux de trésorerie estimatifs. Sinon, l'incidence de certaines hypothèses sera prise en compte deux fois ou ne le sera pas du tout. Par conséquent, dans la mesure où le risque et les incertitudes liés à l'incidence future de la pandémie de COVID-19 ne sont pas reflétés dans les flux de trésorerie projetés du groupe d'actifs soumis au test, ils doivent l'être dans le taux d'intérêt appliqué.

Les estimations de la juste valeur peuvent être tirées des cours du marché sur des marchés actifs et des cours du marché pour des actifs similaires. Lorsque ces cours ne sont pas disponibles, les estimations de la juste valeur peuvent être établies au moyen de techniques d'évaluation comme la technique d'actualisation. Voici les principes clés à garder à l'esprit lorsqu'on calcule la valeur actualisée en ayant recours au modèle des flux de trésorerie actualisés :

- Les flux de trésorerie estimatifs doivent refléter les conditions qui existaient à la date de clôture, qui reflètent les hypothèses sur les événements futurs et les incertitudes qui seraient prises en compte dans la décision d'acquérir ou non un actif ou un groupe d'actifs en contrepartie de trésorerie dans des conditions de pleine concurrence.
- Les flux de trésorerie et les taux d'intérêt estimatifs doivent être exempts de tout parti pris et de facteurs non liés à l'actif ou au groupe d'actifs en cause.
- Les flux de trésorerie ou les taux d'intérêt estimatifs doivent refléter la fourchette des résultats possibles plutôt que les montants minimum, plus probable ou maximum pris individuellement.
- Les taux d'intérêt utilisés pour actualiser les flux de trésorerie reflètent les hypothèses qui sont compatibles avec les hypothèses inhérentes aux flux de trésorerie estimatifs.
- Une attention particulière doit être portée à la cohérence des données préparées et comparées pour éviter le double comptage ou l'omission de données.

Si des informations obtenues après la date du bilan indiquent qu'un actif s'est déprécié, la direction doit déterminer si ces informations sont l'indication d'une dépréciation qui existait à la date du bilan. Si les informations reçues après la date du bilan ne sont pas l'indication d'une situation qui existait à la date du bilan, il n'y a pas lieu d'appliquer un test de dépréciation. Ces informations doivent plutôt être mentionnées par voie de note en tant qu'événements postérieurs ne donnant pas lieu à des ajustements si elles sont à ce point importantes que leur omission pourrait influencer sur les décisions que prennent les utilisateurs des états financiers.

Peu importe le résultat du test de dépréciation, la direction doit passer en revue les estimations de la durée de vie utile et les méthodes d'amortissement de tous les actifs à long terme et comptabiliser toute incidence de façon prospective.

Les informations sur la dépréciation d'actifs seront essentielles pour aider les utilisateurs des états financiers à comprendre l'incidence de la pandémie de COVID-19 sur la performance et la situation financières d'une société. Il faudra donc fournir des informations sur les principales hypothèses utilisées pour déterminer les flux de trésorerie futurs et, s'il y a lieu, les justes valeurs, ainsi qu'une description de l'approche retenue par la direction pour déterminer la valeur attribuée à chaque hypothèse importante.

Dépréciation des écarts d'acquisition et des actifs incorporels à durée de vie indéfinie

Si une société a des écarts d'acquisition ou des actifs incorporels à durée de vie indéfinie, elle devra également évaluer si ces actifs présentent des indications de dépréciation, par exemple un changement défavorable important dans le contexte économique, ce qui sera probablement le cas pour la plupart des sociétés.

Les sociétés qui relèveront des indications d'une dépréciation des écarts d'acquisition ou des actifs incorporels à durée de vie indéfinie appliqueront un test de dépréciation conformément au chapitre 3064, « Écarts d'acquisition et actifs incorporels ». Il faut toutefois garder à l'esprit les importantes différences suivantes entre ce test de dépréciation et celui auxquels sont soumis les actifs à long terme :

- Les écarts d'acquisition et les actifs incorporels à durée de vie indéfinie ne sont pas soumis à un test de dépréciation à deux étapes. Une fois que des indications d'une dépréciation ont été relevées, la perte de valeur est établie en comparant la valeur comptable de l'actif avec la juste valeur (c.-à-d. qu'on omet l'étape portant sur les « flux de trésorerie futurs non actualisés »).
- L'écart d'acquisition est analysé au niveau de l'unité d'exploitation.



Perspectives sur la comptabilisation selon les NCECF

- Les actifs incorporels à durée de vie indéfinie sont regroupés dans une seule unité de comptabilisation aux fins des tests de dépréciation s'ils sont exploités comme un seul actif.
- Lorsqu'un écart d'acquisition et un autre actif rattachés à une unité d'exploitation sont soumis en même temps à un test de dépréciation, l'autre actif est soumis au test avant l'écart d'acquisition, et la perte de valeur, le cas échéant, est comptabilisée avant que l'écart d'acquisition soit soumis au test de dépréciation.

Les indications fournies plus haut en ce qui concerne la détermination de la juste valeur des actifs à long terme s'appliquent également à l'évaluation de la juste valeur d'un écart d'acquisition ou d'un actif incorporel à durée de vie indéfinie.

Violation des clauses restrictives

Le chapitre 1510, « Actif et passif à court terme », exige que seule la tranche de la dette à long terme échéant dans l'année qui suit la date du bilan figure dans le passif à court terme. Le classement d'une dette dans le passif à long terme repose sur les faits établis à la date du bilan plutôt que sur des attentes relatives à un refinancement futur ou à une renégociation future. Des pertes d'exploitation soutenues et des flux de trésorerie réduits accroissent le risque qu'une société manque à ses clauses restrictives de nature financière. La direction devrait déterminer l'incidence que pourraient avoir des manquements aux clauses restrictives sur le classement des passifs connexes à la date du bilan. Le paragraphe 14 du chapitre 1510 exige que la dette à long terme assortie d'une clause restrictive portant sur des éléments mesurables qui a fait l'objet d'une violation au plus tard à la date du bilan soit reclassée dans le passif à court terme, sauf si :

- a. le créancier a, pour une durée supérieure à un an à compter de la date du bilan, renoncé par écrit à son droit d'exiger le remboursement en cas de violation de la clause restrictive ou a subséquemment perdu ce droit;
- b. le contrat d'emprunt prévoit un délai de grâce au cours duquel le débiteur peut remédier au défaut, et les parties ont pris des arrangements contractuels assurant que le débiteur remédiera au défaut pendant ce délai;

et il est improbable que se produise, dans l'année suivant la date du bilan, une violation de la clause restrictive qui donnerait au créancier le droit d'exiger le remboursement à une date d'évaluation future.

Modification d'une dette

Les sociétés aux prises avec des problèmes de liquidité pourraient chercher à renégocier les modalités de leurs emprunts ou d'autres passifs et ainsi obtenir des modifications à des accords existants. Dans ces circonstances, la société doit déterminer si les modifications apportées sont considérées ou non comme une extinction de dette (c.-à-d. si les modalités de la dette renégociée diffèrent substantiellement du passif initial).

Les opérations sont considérées comme une extinction lorsqu'il y a un changement de créancier et que la dette initiale est légalement acquittée ou lorsque les modalités de la dette renégociée entraînent une différence d'au moins 10 % dans la valeur actualisée nette des flux de trésorerie de l'instrument (soit le « critère de 10 % »).

Lorsque l'opération est considérée comme une extinction, le passif financier existant est décomptabilisé et un nouveau passif est comptabilisé à la juste valeur. Tout gain ou perte découlant de l'opération doit être comptabilisé en résultat net.

Si la modification n'est pas substantielle (c.-à-d. qu'elle ne répond pas au critère de 10 %), aucun gain ou perte n'est comptabilisé. La société doit plutôt ajuster les commissions et les coûts de transaction liés à la renégociation à la valeur comptable de l'instrument d'emprunt et les amortir sur la durée de vie restante du passif renégocié.

Comptabilisation des produits

Les perturbations des activités causées par la pandémie de COVID-19 pourraient changer la donne aussi bien pour la société que pour ses clients. Par exemple, de nombreuses sociétés pourraient observer une baisse de leurs ventes et leurs clients pourraient éprouver des difficultés financières. La direction doit évaluer toute incidence de ces perturbations sur les méthodes de comptabilisation des produits de la société.

Aux termes du chapitre 3400, « Produits », une société ne peut comptabiliser des produits que lorsque le recouvrement est raisonnablement sûr. Vu la grande incertitude entourant les effets de la pandémie de COVID-19, il se peut que la capacité des clients à effectuer leurs paiements soit grandement compromise. Par exemple, si des clients connaissent des problèmes de liquidité, la société devra évaluer attentivement s'il s'agit de difficultés de courte durée ou si le recouvrement des sommes dues par le client n'est plus raisonnablement sûr. Si le recouvrement n'est plus raisonnablement assuré, il peut y avoir lieu de comptabiliser les produits selon la comptabilité de caisse pour ce client.



La société doit également tenir compte de l'incidence, sur la comptabilisation des produits, de tout changement apporté aux conditions convenues dans l'accord, par exemple, les remboursements, remises ou concessions sur le prix consentis pour aider les clients ou les inciter à acheter des biens et des services. Il se peut également que les perturbations attribuables à des fermetures temporaires aient une incidence sur la prestation des services par la société, auquel cas la société devra évaluer l'incidence des perturbations en question sur ses méthodes de comptabilisation des produits.

Il est possible qu'une société qui exerce ses activités dans le secteur de la construction et qui comptabilise ses produits au titre des contrats à long terme sur une certaine période selon la méthode des coûts engagés ou la méthode de l'avancement des travaux doive réévaluer le montant des produits à comptabiliser et déterminer s'il est nécessaire de modifier l'évaluation du degré d'avancement des travaux. De plus, si la pandémie de COVID-19 fait en sorte que le total des coûts du contrat est supérieur au total des produits tirés du contrat, la société doit déterminer s'il est nécessaire de comptabiliser une perte immédiatement dans la période considérée.

Aide gouvernementale

En réponse à la pandémie de COVID-19, les gouvernements fédéral et provinciaux ont mis en place divers programmes pour aider les sociétés qui éprouvent des difficultés financières. Le chapitre 3800, « Aide gouvernementale », exige que la société tienne compte des circonstances précises qui lui ont donné droit à l'aide gouvernementale pour déterminer la façon de comptabiliser cette aide et le moment où il y a lieu de le faire. L'aide gouvernementale fournie sous forme de subventions à l'égard des charges ou des produits doit entrer dans le calcul du résultat net de l'exercice au cours duquel la charge ou le produit est comptabilisé ou, si l'aide se rattache à des immobilisations corporelles, lorsque la charge d'amortissement est comptabilisée. L'aide gouvernementale octroyée sous forme de prêts-subventions est traitée de la même manière qu'une subvention qui ne doit être remboursée que si l'entité omet de se conformer aux conditions convenues. Le prêt-subvention est comptabilisé comme une subvention au moment où il est accordé à la société et non lors de la renonciation au remboursement.

La société doit être raisonnablement certaine de s'être conformée et de pouvoir continuer à se conformer à toutes les conditions se rattachant à l'octroi de l'aide gouvernementale pour pouvoir comptabiliser cette aide à la date du bilan avant de l'avoir reçue.

Le mode de présentation de l'aide gouvernementale dans l'état des résultats dépend des circonstances. Les trois modes de présentation pour rendre compte de l'aide gouvernementale sont les suivants : 1) présenter les charges déduction faite de l'aide gouvernementale; 2) porter l'aide gouvernementale en déduction du total des charges; ou 3) comptabiliser l'aide gouvernementale dans les produits. Le mode de présentation retenu doit être appliqué uniformément à toutes les subventions similaires.

En réponse à la pandémie de COVID-19, le gouvernement fédéral a créé un programme aux termes duquel une banque ou une coopérative de crédit pourra offrir aux entreprises admissibles des prêts ne portant pas intérêt à concurrence d'un montant maximal. Si le prêt est remboursé avant une date préétablie, le gouvernement renoncera à un certain pourcentage du montant. Si le prêt n'est pas remboursé dans les délais impartis, le solde sera converti en un prêt à échéance déterminée portant intérêt. Si une société est admissible à ce type de programme, la direction devra réfléchir à un certain nombre de questions. Premièrement, selon les NCECF, lorsqu'une société obtient un prêt sans intérêt d'un organisme public, conformément au chapitre 3856, « Instruments financiers », en l'absence d'indication contraire, la différence entre la juste valeur du prêt et la trésorerie reçue est comptabilisée à titre de subvention publique. La société devra donc exercer son jugement pour déterminer si le prêt peut être considéré comme comportant une composante subvention gouvernementale du fait de la renonciation aux intérêts. Deuxièmement, la société devra déterminer si elle a droit à la composante « subvention » du prêt-subvention pour déterminer à quel moment le montant doit être comptabilisé. Troisièmement, si la société en vient à établir éventuellement qu'elle ne sera pas en mesure de rembourser le prêt en entier et que, de ce fait, le gouvernement ne renoncera pas à la subvention, elle devra appliquer les indications des NCECF portant sur le remboursement de la subvention gouvernementale.

L'entité devra fournir des informations sur le ou les montants de l'aide publique reçue ou à recevoir, la méthode retenue pour comptabiliser cette aide, les conditions dont l'aide est assortie, et, en ce qui concerne les prêts-subventions, le montant du capital restant dû ainsi que des informations sur l'aide ou la renonciation au remboursement.

Contrats de location

Du fait de la pandémie de COVID-19, de nombreuses sociétés connaissent une baisse marquée de l'achalandage dans les magasins de détail et les zones commerçantes, ou doivent fermer pour une période indéterminée en raison des mesures de quarantaine et des autres directives des autorités publiques. Nous traitons ci-après des points à considérer en ce qui a trait à la comptabilisation des contrats de location par les preneurs et les bailleurs. Il y a lieu de se reporter à la rubrique « Incidences sur la normalisation » pour de plus amples renseignements sur les modifications qui pourraient être apportées dans l'avenir au chapitre 3065, « Contrats de location », en raison de la pandémie de COVID-19.



Comptabilisation par le preneur

Aux termes du chapitre 3065, les loyers exigibles en vertu d'un contrat de location-exploitation sont comptabilisés selon une formule linéaire sur la durée du bail. Les preneurs qui se voient octroyer des allègements de loyers ou d'autres incitatifs économiques tels qu'un report des loyers par le bailleur devront établir si ces changements peuvent être considérés comme une modification du contrat de location. Les NCECF fournissent des indications limitées sur la comptabilisation des modifications de contrats de location-exploitation. Il est donc plus difficile de déterminer si les modifications qui ne changent pas la durée du bail, comme les allègements ou reports de loyers, entrent également dans le champ d'application de ce chapitre. Par conséquent, la société devra exercer son jugement dans ces circonstances.

Comptabilisation par le bailleur

Selon les NCECF, le bailleur doit apprécier, pour chaque créance découlant d'un contrat de location-financement, d'un contrat de location-vente ou d'un contrat de location-exploitation (« créance locative ») ou groupe de créances locatives semblables, s'il existe des indications de dépréciation. Il peut y avoir dépréciation en cas de fermeture de l'entreprise, de perturbations de la chaîne d'approvisionnement ou d'autres conséquences de la pandémie qui ont une incidence négative sur les flux de trésorerie futurs attendus du bien loué. À titre d'exemples d'indications d'une dépréciation des biens loués en raison de la pandémie, mentionnons des difficultés financières importantes du preneur ou un changement défavorable important dans l'environnement économique du preneur; un défaut de paiement; ou l'octroi de conditions de faveur au preneur.

Comme il est mentionné plus haut, certains bailleurs accordent des allègements de loyers pour aider les preneurs à composer avec les conséquences économiques de la pandémie de COVID-19. Les NCECF ne fournissent pas d'indications aux bailleurs sur la comptabilisation des modifications de contrats de location. Comme il a été mentionné plus haut, vu le manque d'indications dans les NCECF, les bailleurs devront exercer leur jugement pour déterminer comment comptabiliser les allègements de loyers.

Coûts de restructuration et passifs connexes

Les sociétés pourraient envisager ou mettre en œuvre des plans de restructuration pour atténuer leur exposition aux conséquences imprévues de la pandémie de COVID-19. Les mesures auxquelles elles ont recours peuvent être immédiates, par exemple des réductions temporaires des effectifs, ou à plus long terme, comme la vente ou la fermeture d'une partie de l'entreprise. Les coûts de restructuration peuvent comprendre, par exemple, les coûts rattachés à la résiliation de contrats; les coûts rattachés à la consolidation d'installations ou à la centralisation d'activités; et les coûts rattachés au déplacement de salariés.

Les NCECF ne fournissent pas d'indications portant expressément sur la comptabilisation des « activités de restructuration ». Les sociétés doivent donc déterminer si ces coûts répondent à la définition d'un passif et se reporter aux autres chapitres des NCECF pour déterminer le traitement comptable d'éléments spécifiques (se reporter à la section « Prestations de cessation d'emploi » ci-après si la restructuration prévoit le licenciement d'employés).

Le paragraphe 28 du chapitre 1000, « Fondements conceptuels des états financiers », définit les passifs comme des obligations qui incombent à l'entité par suite d'opérations ou de faits passés, et dont le règlement pourra nécessiter le transfert ou l'utilisation d'actifs, la prestation de services ou toute autre cession d'avantages économiques. Les passifs ont trois caractéristiques essentielles :

- ils représentent un engagement ou une responsabilité envers des tiers, qui doit entraîner un règlement futur, par transfert ou utilisation d'actifs, prestation de services ou toute autre cession d'avantages économiques, à une date certaine ou déterminable, lorsque surviendra un fait précis, ou sur demande;
- l'engagement ou la responsabilité constitue pour l'entité une obligation à laquelle l'entité n'a guère ou n'a pas du tout la possibilité de se soustraire;
- l'opération ou le fait à l'origine de l'obligation de l'entité s'est déjà produit.

Pour déterminer comment comptabiliser des activités spécifiques liées à une restructuration, les sociétés doivent en un premier temps déterminer la nature et les caractéristiques de chacune des mesures envisagées. Ces coûts doivent être comptabilisés lorsque le fait à l'origine de l'obligation s'est déjà produit et l'entité n'a guère ou n'a pas du tout la possibilité de se soustraire à son obligation. Pour déterminer si ces critères sont remplis, il pourrait être nécessaire de faire appel au jugement et il se peut que les coûts ne puissent tous être comptabilisés au même moment, même s'ils s'inscrivent dans un seul et même plan.

Les sociétés doivent également déterminer si leurs plans de restructuration prévoient la sortie d'actifs à long terme, auquel cas elles doivent se reporter au chapitre 3475, « Sortie d'actifs à long terme et abandon d'activités ».



Coûts liés au personnel (exception faite des prestations de cessation d'emploi)

Certaines sociétés offrent de nouveaux programmes à leurs salariés pour faire face aux conséquences de la pandémie. Comme il a été mentionné dans la section précédente, dans les cas où les NCECF ne contiennent pas d'indications sur un avantage social particulier, les coûts doivent être comptabilisés au moment où ils répondent à la définition d'un passif. Voici deux exemples de mesures pouvant être offertes dans le contexte de la pandémie :

- **Maintien du salaire** – Certaines sociétés peuvent offrir de continuer à rémunérer leurs salariés même s'ils ne travaillent pas activement pendant la période de fermeture temporaire, se réservant le droit de les rappeler au travail, au besoin, et ainsi les empêcher d'aller travailler ailleurs. La société est libre de demander à une partie ou à la totalité de son personnel de rentrer au travail lorsque les conditions le permettent et de revenir alors aux modalités de travail et de rémunération normales. Ainsi, dans ces circonstances, les coûts liés au maintien du salaire ne doivent pas être comptabilisés d'avance; ils doivent être comptabilisés à mesure qu'ils sont engagés pendant la période de maintien.
- **Prime de maintien** – Certaines sociétés peuvent offrir à leurs salariés des primes spéciales afin de les récompenser pour leur travail dans ces conditions difficiles. Pour toucher ces primes, il se peut que le salarié doive continuer de fournir des services jusqu'à une certaine date. Dans ces circonstances, la charge doit être comptabilisée dans la période au cours de laquelle le service a été fourni (en supposant que l'entité n'a pas la possibilité de se soustraire à son obligation et que le montant peut faire l'objet d'une estimation raisonnable). Le fait que certains salariés puissent quitter leur emploi sans avoir reçu les paiements offerts aux termes du programme de primes doit être reflété dans l'évaluation du passif. Il n'est pas approprié de reporter la comptabilisation du passif au moment où le salarié atteint la fin de la période d'acquisition des droits.

Prestations de cessation d'emploi

Les sociétés qui doivent réduire leur effectif de façon permanente peuvent offrir aux salariés touchés des avantages dans le cadre d'un forfait de cessation d'emploi. Les NCECF fournissent des indications dans le chapitre 3462, « Avantages sociaux futurs », sur les prestations spéciales de cessation d'emploi (par opposition à celles qui sont stipulées par contrat). Selon ces indications, la détermination du moment où un passif peut être comptabilisé au titre de ces coûts dépend en partie de la question de savoir si le plan de licenciement est volontaire ou forcé. Si la société doit comptabiliser un passif, elle doit le faire en appliquant les exigences suivantes :

- les prestations de cessation d'emploi pour départ volontaire donnent lieu à la comptabilisation d'un passif et d'une charge lorsque les salariés acceptent l'offre et que le montant en cause peut faire l'objet d'une estimation raisonnable;
- les prestations de cessation d'emploi pour départ forcé donnent lieu à la constatation d'un passif et d'une charge dans la période au cours de laquelle :
 - les membres de la direction qui en ont le pouvoir ont adopté un plan de licenciement et engagé l'entité à l'égard du plan, et ont établi les prestations;
 - l'entente est communiquée de façon suffisamment détaillée aux salariés pour leur permettre de déterminer le type et le montant des prestations qu'ils toucheront;
 - le plan précise le nombre cible de salariés à licencier, leurs catégories d'emploi ou leurs fonctions, et leur lieu de travail;
 - les délais prévus pour l'exécution du plan donnent à entendre qu'il est peu probable que des modifications significatives seront apportées au plan.

La direction doit évaluer attentivement si chaque critère est rempli à la date du bilan avant de comptabiliser une charge à payer au titre des coûts des prestations de cessation d'emploi pour départ forcé.

Régimes de retraite

Les sociétés qui offrent des régimes à prestations définies seront touchées par la pandémie de COVID-19. Le chapitre 3462, « Avantages sociaux futurs », exige qu'une société détermine le montant de l'obligation au titre des prestations définies et la juste valeur des actifs du régime à chaque date de clôture. Les NCECF offrent aux sociétés la possibilité d'évaluer l'obligation au titre des prestations définies en ayant recours à une évaluation actuarielle établie aux fins de la comptabilisation ou aux fins de la capitalisation et, peu importe le choix opéré, l'évaluation doit être effectuée au moins tous les trois ans. Pour les exercices au cours desquels elle n'effectue pas une évaluation actuarielle complète, la société peut appliquer une méthode d'extrapolation pour estimer l'obligation au titre des prestations définies. Par contre, le chapitre 3462 précise qu'une évaluation actuarielle peut être requise avant que ne soit écoulé le délai minimal de trois ans s'il se produit un « fait significatif ». Un « fait significatif » peut être, par exemple, un règlement ou une compression de régime (les salariés sont licenciés ou cessent d'accumuler des années de services) ou encore certaines modifications de régime. Les NCECF mentionnent explicitement qu'une variation significative du taux d'intérêt n'entraîne pas la nécessité d'une nouvelle évaluation actuarielle, mais ne fournit aucune autre indication à ce sujet. Les sociétés sont encouragées à faire appel à un actuaire professionnel pour les aider à évaluer leurs obligations



et doivent exercer leur jugement pour déterminer s'il y a lieu ou non de procéder à une évaluation actuarielle complète pour l'exercice considéré, même si cela n'est pas expressément exigé selon les NCECF.

Selon les NCECF, les actifs du régime sont évalués à la juste valeur. Les régimes de retraite peuvent détenir des actifs qui représentent des montants importants et pour lesquels il n'existe pas de marché actif, par exemple certains actifs immobiliers ou d'infrastructures susceptibles de devenir moins liquides et qui, par le fait même, seront plus difficiles à évaluer. Il est important d'établir la juste valeur de ces actifs de façon appropriée pour déterminer la situation de capitalisation d'un régime à prestations définies.

Il pourrait être nécessaire de tenir compte d'autres conséquences des régimes à prestations définies dans le contexte actuel. Par exemple, un déficit ou une autre exigence en matière de capitalisation peut donner lieu à des sorties de trésorerie importantes qui, dans certains cas, pourraient avoir une incidence sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation (voir la section « Continuité de l'exploitation » besoin de financement). De plus, les plans de licenciement qui visent des participants à un régime à prestations définies peuvent donner lieu à une compression de régime et devraient être examinés par l'actuaire de la société.

Présentation de l'état des résultats

L'alinéa 04m) du chapitre 1520, « État des résultats », exige que les opérations ou les faits qui ne sont pas tenus pour susceptibles de se répéter fréquemment au cours des prochains exercices, ou qui ne sont pas typiques des activités normales de l'entité soient présentés séparément dans le corps même de l'état des résultats ou par voie de notes. La pandémie de COVID-19 peut donner naissance à des charges importantes pour de nombreuses sociétés. La direction devra déterminer si les coûts qui se rattachent à la pandémie doivent être présentés séparément dans l'état des résultats ou dans les notes. Cette incidence se traduira dans certains cas par des pertes ou des charges bien distinctes, par exemple les pertes de valeur. Il pourrait toutefois y avoir d'autres incidences, comme une baisse généralisée de la rentabilité de la société attribuable à une diminution du chiffre d'affaires et/ou au maintien des salaires et des autres charges pendant la période d'arrêt des activités. Il faudra exercer son jugement pour identifier les incidences de la pandémie sur la performance de la société et pour déterminer s'il faut les présenter séparément dans l'état des résultats ou dans les notes. Toute information supplémentaire qui est nécessaire pour expliquer l'incidence de la COVID-19 devrait être incluse dans les notes complémentaires.

La direction devrait évaluer si les rubriques et sous-totaux demeurent pertinents et utiles pour comprendre la performance financière de la société. Par exemple, si la société présente son bénéfice d'exploitation sous un poste distinct, il ne serait pas approprié d'exclure de ce poste les éléments ayant trait à l'exploitation.

Impôts sur les bénéfices

Le chapitre 3465, « Impôts sur les bénéfices », permet à l'entité de choisir entre deux méthodes pour la comptabilisation de ses impôts, soit la méthode des impôts exigibles ou la méthode des impôts futurs. Lorsqu'une société applique la méthode des impôts futurs, elle doit tenir compte de l'incidence de la pandémie de COVID-19. Par exemple, des pertes ou une réduction du bénéfice net, si elles sont combinées à une réduction du bénéfice prévu, pourraient exiger une réévaluation de la probabilité de recouvrement des actifs d'impôts futurs de la société, le cas échéant. Ces évaluations seront particulièrement épineuses lorsque les changements dans la rentabilité actuelle et projetée donnent lieu ou donneront vraisemblablement lieu, à des pertes cumulatives et la société n'a pas affiché jusqu'ici un historique de bénéfices stables avant que les effets de la pandémie se soient ajoutés au tableau. Si la baisse des bénéfices ou les dépréciations subies entraînent des pertes, la société devra évaluer si elle disposera de bénéfices de la nature appropriée pour réaliser pleinement ses actifs d'impôts futurs.

Par ailleurs, le taux d'imposition et la valeur fiscale utilisés pour calculer les soldes d'impôts futurs doivent refléter la manière dont l'entité prévoit, à la fin de l'exercice, recouvrer l'actif ou régler le passif. Les sociétés devront donc déterminer si les stratégies envisagées pour faire face aux difficultés soulevées par la pandémie de COVID-19 ont une incidence sur la comptabilisation et l'évaluation des montants d'impôts futurs.

Comme le permet le chapitre 3465, il se peut qu'une société n'ait pas comptabilisé de passifs d'impôts futurs au titre des écarts temporaires résultant de participations dans des filiales et des intérêts dans des partenariats parce qu'elle contrôle le moment de la résorption des écarts temporaires et qu'il est probable que les différences temporaires ne se résorberont pas dans un avenir prévisible. Inversement, il se peut que la société ait comptabilisé des actifs d'impôts futurs au titre des écarts temporaires déductibles associés à ces participations, car il était probable que ces écarts temporaires se résorbent dans l'avenir (et que l'actif d'impôts futurs puisse être recouvré). Il peut convenir de revoir ces conclusions si, du fait de la pandémie, la société change son intention en ce qui a trait au rapatriement des bénéfices non distribués d'une entité émettrice afin de régler ses problèmes de trésorerie.



Autres sujets

Transparence des informations fournies dans les états financiers

L'objectif global des états financiers est de communiquer des informations utiles aux investisseurs, aux créanciers et aux autres utilisateurs. Pour qu'une information soit utile aux investisseurs, elle doit non seulement satisfaire aux « obligations d'information minimales », mais aussi rendre compte de façon claire et transparente des principaux événements et opérations qui ont eu une incidence sur la société.

Pour contribuer à l'atteinte de l'objectif susmentionné, la société doit éviter de fournir des informations standard concernant la COVID-19. La société devrait adapter les informations qu'elle fournit à sa situation particulière afin de permettre aux utilisateurs de comprendre les répercussions de la pandémie sur sa performance financière, y compris les estimations et les jugements utilisés. Par exemple, le chapitre 3856, « Instruments financiers », exige la communication d'informations sur les risques et incertitudes pour chaque risque important découlant d'instruments financiers, y compris la nature et l'ampleur des risques auxquels la société est exposée à la date de clôture, ainsi que les concentrations de risque, le cas échéant. Pour chaque risque important, les états financiers doivent refléter en quoi la pandémie a modifié l'exposition au risque et les concentrations de risque. Il peut y avoir une concentration de risque propre à certains secteurs d'activité, comme celui du tourisme, qui nécessitera la présentation d'informations supplémentaires dans le contexte actuel de pandémie. Les utilisateurs seront particulièrement soucieux de comprendre le risque de liquidité de la société (soit le risque que la société éprouve de la difficulté à honorer les obligations liées à ses passifs financiers), et la direction devrait prendre soin d'examiner attentivement ces informations pour s'assurer qu'elles reflètent la totalité des faits et des circonstances pertinents qui sont propres à la société.

Indemnités d'assurance

Les sociétés qui subissent des pertes en raison de la pandémie de COVID-19 pourraient avoir droit à des indemnités d'assurance au titre de leurs polices d'assurance contre les pertes d'exploitation ou d'autres types de polices. Par exemple, les pertes associées à l'augmentation des dépréciations d'actifs ou des litiges peuvent être considérées comme des pertes assurées. Il se peut également qu'une société puisse tenter d'obtenir le remboursement d'une partie ou de la totalité d'une dépense auprès d'une autre partie, par exemple aux termes d'un contrat d'assurance conclu pour couvrir un risque, d'une clause d'indemnisation comprise dans un contrat ou d'une garantie offerte par un fournisseur. Lorsqu'il est probable que ces montants soient reçus, le chapitre 3290, « Éventualités », exige la communication de certaines informations dans les états financiers, mais les montants ne sont comptabilisés que lorsque le paiement est reçu.

Filiales

Le chapitre 1591, « Filiales », fournit des indications pour déterminer si une société détient des participations dans des filiales qui reposent sur l'évaluation du contrôle, lequel s'entend du pouvoir de définir, de manière durable et sans le concours de tiers, les politiques stratégiques d'une entreprise en matière d'exploitation, d'investissement et de financement. La pandémie de COVID-19 peut donner lieu à des événements susceptibles d'entraîner des changements dans le contrôle d'une entreprise. Par exemple, lorsque le droit d'un prêteur en vertu d'un contrat de prêt est exécutoire en cas de défaut de paiement ou de tout autre manquement de l'emprunteur à une clause du contrat, il arrive que le prêteur obtienne automatiquement le contrôle de l'entreprise. L'exercice du jugement sera nécessaire pour déterminer si ces droits ne sont en fait que des droits de protection qui ne sont pas considérés comme conférant au prêteur un pouvoir sur l'entreprise (et, par ricochet, le contrôle).

Classement des établissements étrangers

Le chapitre 1651, « Conversion des devises », établit une distinction entre les établissements étrangers intégrés et les établissements étrangers autonomes. Les gains et pertes de change résultant de la conversion d'un établissement étranger autonome doivent être inscrits sous un poste distinct dans les capitaux propres au lieu d'être comptabilisés en résultat net. Une société qui a établi antérieurement que l'un de ses établissements étrangers est « autonome » pourrait devoir réévaluer si cette conclusion demeure appropriée. Par exemple, une société qui envisage une restructuration en raison des conséquences de la pandémie de COVID-19 pourrait être tenue de réévaluer si les établissements étrangers qui ont été jugés comme étant « indépendants en matière de gestion financière et d'exploitation » le demeureront.

Comptabilité de couverture

Selon les NCECF, l'éventail des opérations auxquelles peut être appliquée la comptabilité de couverture si la société le souhaite est limité. Lorsqu'une relation de couverture vise une opération future libellée en monnaie étrangère ou un achat futur ou une vente future d'une marchandise, la société doit déterminer si l'opération prévue demeure probable. Si l'opération prévue n'est plus probable, si l'élément couvert cesse d'exister ou si les conditions essentielles de l'instrument de couverture cessent de correspondre à celles de l'élément couvert, la société doit cesser d'appliquer la comptabilité de couverture.



Rémunérations à base d'actions

Les sociétés qui offrent une rémunération à base d'actions devront déterminer s'il demeure probable que les conditions d'acquisition des droits aux paiements à base d'actions assortis de conditions de performance soient réalisées. Le chapitre 3870, « Rémunérations et autres paiements à base d'actions », exige que les sociétés comptabilisent une charge de rémunération fondée sur l'estimation la plus probable quant à la réalisation ou non-réalisation des conditions de performance. Par exemple, si une attribution est assortie d'une condition de performance qui a une incidence sur l'acquisition des droits (comme une attribution pour laquelle l'acquisition des droits dépend de l'atteinte d'un objectif de croissance du bénéfice) et qu'on ne s'attend pas à ce que la condition de performance soit réalisée en raison de la COVID-19, le coût de rémunération doit être ajusté en fonction du degré de réalisation prévu ou réel des conditions de performance jusqu'à la date d'acquisition des droits.

En outre, les sociétés peuvent décider de modifier les modalités d'une attribution réglée en actions en raison de la pandémie de COVID-19, par exemple, un changement dans la mesure fondée sur la juste valeur, les conditions d'acquisition des droits ou le classement de l'attribution. Le cas échéant, la société devra comptabiliser un coût supplémentaire au titre de toute augmentation de la valeur découlant de la modification (si la modification accroît la juste valeur des attributions ou des attributions supplémentaires sont offertes).

Incidences sur la normalisation

Le Conseil des normes comptables a annoncé récemment sa décision de reporter d'une année la date d'entrée en vigueur de toutes les modifications aux NCECF annoncées antérieurement, en raison de la pandémie de COVID-19. Cette annonce vise les modifications qui, initialement, devaient s'appliquer aux exercices ouverts à compter du 1er janvier 2020, y compris les modifications au chapitre 3856, « Instruments financiers », portant sur le classement des actions rachetables au gré du porteur ou obligatoirement rachetables émises dans une opération de planification fiscale et les instruments financiers contractés dans une opération entre apparentés ainsi que les changements visant les informations à fournir sur les risques. Ces modifications auront une incidence importante sur certaines sociétés fermées, incidence qui est maintenant reportée aux exercices ouverts à compter du 1er janvier 2021. Les autres modifications touchées comprennent les modifications au chapitre 3400, « Produits », et le nouveau chapitre 3041, « Agriculture », qui n'entreront en vigueur qu'à compter du 1er janvier 2022. L'application anticipée de chacune de ces modifications demeure permise.

En outre, lors de sa réunion de juillet 2020, le CNC a reçu des commentaires du Comité consultatif sur les entreprises à capital fermé au sujet des questions de mise en œuvre qui ont été soulevées durant la pandémie de COVID-19 sur la comptabilisation des contrats de location, la dépréciation, les avantages sociaux futurs et l'aide gouvernementale. Le Comité a notamment fait part de son opinion sur la question de savoir s'il est nécessaire d'entreprendre des activités de normalisation ou de fournir plus de soutien à la mise en œuvre pour ces questions. Le CNC a décidé de publier un exposé-sondage visant à apporter des modifications au chapitre 3065, « Contrats de location », afin d'offrir tant aux preneurs qu'aux bailleurs des mesures de simplification de la comptabilisation des allègements de loyers accordés en raison de la pandémie de COVID-19. L'exposé-sondage devrait être publié en septembre 2020. Le CNC discutera des propositions de l'exposé-sondage et de l'échéancier au cours de ses réunions à venir. Le CNC a déterminé qu'il n'est pas nécessaire d'entreprendre des activités de normalisation à l'égard des autres questions pour l'instant, mais il continuera de fournir un soutien au moyen de ressources disponibles sur son site web. Les sociétés fermées devraient suivre de près les nouveaux développements.



Principales personnes-ressources

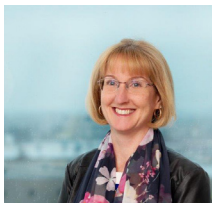
Directeurs des services professionnels – Audit – sociétés privées



Albert Kokuryo
Associé, Audit et Certification
DNSP adjoint
Vancouver
Tel: +1 604-640-3232
Email: akokuryo@deloitte.ca



David Keyworth
Associé, Audit et Certification
DSP régional, Ouest
Langley
Tel: +1 604-539-3605
Email: dkeyworth@deloitte.ca



Heather Strati
Associée, Audit et Certification
DSP régionale, Centre
Vaughan
Tel: +1 416-643-8047
Email: hstrati@deloitte.ca



Melanie Leduc
Associée, Audit et Certification DSP
régionale, Est
Québec
Tel: +1 418-634-2548
Email: meleduc@deloitte.ca





À propos de Deloitte

Deloitte offre des services dans les domaines de l'audit et de la certification, de la consultation, des conseils financiers, des conseils en gestion des risques, de la fiscalité et d'autres services connexes à de nombreuses sociétés ouvertes et fermées dans différents secteurs. Deloitte sert quatre entreprises sur cinq du palmarès Fortune Global 500MD par l'intermédiaire de son réseau mondial de cabinets membres dans plus de 150 pays et territoires, qui offre les compétences de renommée mondiale, le savoir et les services dont les clients ont besoin pour surmonter les défis d'entreprise les plus complexes. Deloitte S.E.N.C.R.L./s.r.l., société à responsabilité limitée constituée en vertu des lois de l'Ontario, est le cabinet membre canadien de Deloitte Touche Tohmatsu Limited. Deloitte désigne une ou plusieurs entités parmi Deloitte Touche Tohmatsu Limited, société fermée à responsabilité limitée par garanties du Royaume-Uni, ainsi que son réseau de cabinets membres dont chacun constitue une entité juridique distincte et indépendante. Pour une description détaillée de la structure juridique de Deloitte Touche Tohmatsu Limited et de ses sociétés membres, voir www.deloitte.com/ca/apropos.

Notre raison d'être mondiale est d'avoir une influence marquante. Chez Deloitte Canada, cela se traduit par la création d'un avenir meilleur en accélérant et en élargissant l'accès au savoir. Nous croyons que nous pouvons concrétiser cette raison d'être en incarnant nos valeurs communes qui sont d'ouvrir la voie, de servir avec intégrité, de prendre soin les uns des autres, de favoriser l'inclusion et de collaborer pour avoir une influence mesurable.

Pour en apprendre davantage sur les quelque 312 000 professionnels de Deloitte, dont plus de 12 000 font partie du cabinet canadien, veuillez nous suivre sur [LinkedIn](#), [Twitter](#), [Instagram](#) ou [Facebook](#).

© Deloitte S.E.N.C.R.L./s.r.l. et ses sociétés affiliées.

Designed by CoRe Creative Services. RITM0579599