

Alerte info financière

NORMES COMPTABLES POUR LES ENTREPRISES À CAPITAL FERMÉ (NCECF)

MAI 2020

Évaluation des incidences potentielles de la COVID-19 sur les états financiers : questions et éléments à prendre en considération relativement aux NCECF

Le présent bulletin *Alerte info financière* de CPA Canada aborde un certain nombre de questions que les préparateurs d'états financiers et les professionnels en exercice devraient se poser ainsi que d'éléments qu'ils devraient prendre en considération, relativement à divers chapitres de la Partie II du *Manuel de CPA Canada - Comptabilité* (le *Manuel*), afin de cerner les incidences potentielles de la pandémie de COVID-19 sur les états financiers. Les aspects abordés dans le présent bulletin se rapportent principalement aux entités dont l'exercice se termine après janvier 2020. Toutefois, le calendrier, la nature et l'étendue des aspects touchés varieront en fonction des faits et des circonstances propres à chaque entité¹. Il convient de se reporter aux chapitres applicables des Normes comptables pour les entreprises à capital fermé (NCECF) lors de l'évaluation des diverses questions comptables liées à la COVID-19.

¹ Bien que la COVID-19 se soit déclarée en Chine avant le 31 décembre 2019, peu de répercussions se faisaient sentir au Canada à ce moment-là, et ce n'est qu'en janvier 2020 que l'Organisation mondiale de la santé a indiqué que l'épidémie constituait une urgence de santé publique.

Continuité de l'exploitation

Chapitre 1400, « Normes générales de présentation des états financiers »

La COVID-19 peut soulever des questions telles que les suivantes :

- L'entité respecte-t-elle encore les critères du chapitre 1400 afin que les états financiers puissent être établis sur une base de continuité d'exploitation? Cette évaluation comprend une analyse rigoureuse des répercussions des événements survenus entre la date de clôture et la date de la mise au point définitive des états financiers.
- Existe-t-il des 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? Si tel est le cas, ces incertitudes devraient être communiquées.

Le bulletin [*Alerte info financière \(NCECF\) : Évaluation des effets de la COVID-19 sur les états financiers : événements postérieurs à la date de clôture et autres considérations*](#) de CPA Canada présente une analyse plus détaillée de l'application des indications relatives à la continuité de l'exploitation contenues dans le chapitre 1400.

Événements postérieurs à la date du bilan

Chapitre 3820, « Événements postérieurs à la date du bilan »

Le chapitre 3820 distingue deux catégories d'événements postérieurs à la date du bilan :

- a) ceux qui fournissent des indications supplémentaires sur une situation qui existait à la date du bilan;
- b) ceux qui sont l'indication de situations qui ont pris naissance après la date du bilan.

Les événements postérieurs à la date du bilan appartenant à la première catégorie doivent donner lieu à un ajustement des états financiers. Par exemple, s'il devient évident, entre la date du bilan et la date de la mise au point définitive des états financiers, qu'un actif s'est déprécié à la date du bilan, cette perte de valeur doit être comptabilisée à l'état des résultats et au bilan.

Les événements postérieurs à la date du bilan appartenant à la seconde catégorie sont présentés dans les notes complémentaires, mais ne sont pas comptabilisés à l'état des résultats ou au bilan.

Le bulletin [*Alerte info financière \(NCECF\) : Évaluation des effets de la COVID-19 sur les états financiers : événements postérieurs à la date de clôture et autres considérations*](#) de CPA Canada présente une analyse plus détaillée de l'application des indications relatives aux événements postérieurs à la date du bilan contenues dans le chapitre 3820, y compris les considérations relatives aux états financiers des exercices se terminant en 2019 et en 2020.

Dépréciation d'actifs autres que des instruments financiers

La COVID-19 et les mesures connexes prises par les gouvernements peuvent avoir une incidence considérable sur la performance financière des entités. Cette situation peut soulever des préoccupations quant aux divers actifs détenus par une entité, notamment les immobilisations corporelles, les actifs incorporels, les écarts d'acquisition, les participations dans d'autres entités, les stocks et d'autres actifs.

Immobilisations corporelles et actifs incorporels à durée de vie limitée

Chapitre 3061, « Immobilisations corporelles », chapitre 3063, « Dépréciation d'actifs à long terme », et chapitre 3064, « Écarts d'acquisition et actifs incorporels »

Ces actifs sont soumis à un test de recouvrabilité lorsque des événements ou des changements de situation indiquent que leur valeur comptable pourrait ne pas être recouvrable. La COVID-19 peut soulever des questions telles que les suivantes :

- Est-ce que certaines immobilisations corporelles ne sont plus utilisées en raison de la COVID-19? L'entreprise a-t-elle interrompu certaines de ses activités, temporairement ou définitivement?
- La demande pour les biens ou services produits par l'entité a-t-elle chuté de manière significative?
- La production de biens ou de services a-t-elle considérablement diminué pour d'autres raisons (réglementation gouvernementale, disponibilité des employés, problèmes liés à la chaîne d'approvisionnement, etc.)?
- La durée de vie utile de l'un ou l'autre des actifs est-elle susceptible d'être réduite en raison de la COVID-19? Par exemple, une licence d'une durée limitée peut se déprécier si les activités commerciales sont interrompues ou réduites pendant un certain temps.
- La COVID-19 peut-elle avoir des répercussions sur la recouvrabilité des actifs incorporels en phase de développement portés au bilan? Par exemple, la COVID-19 a-t-elle influé sur l'intention de la direction d'achever le développement d'un nouveau produit ou sur la disponibilité des ressources nécessaires pour ce faire? De tels actifs répondent-ils encore aux autres critères de comptabilisation énoncés au paragraphe .41 du chapitre 3064?
- Les flux de trésorerie attendus provenant de certains actifs ou groupes d'actifs ont-ils diminué pour toute autre raison liée à la COVID-19?

Ces questions sont des exemples d'indications de dépréciation, mais cette liste n'est pas exhaustive. L'exercice du jugement sera nécessaire au moment d'évaluer l'importance et la durée prévues des répercussions de la COVID-19 et des mesures gouvernementales connexes sur l'unité d'exploitation, ainsi que la vitesse à laquelle on s'attend à ce que cette unité d'exploitation reprenne ses activités. Une diminution à court terme des flux de trésorerie, suivie d'un retour rapide, pourrait ne pas être suffisamment importante pour être considérée comme une indication de dépréciation dans le cas de certaines entités. Pour d'autres, même une interruption relativement courte en raison de la COVID-19 peut avoir une incidence sur la recouvrabilité de la valeur comptable de certains actifs.

Une perte de valeur ne peut pas faire l'objet de reprises si la juste valeur de l'actif ou du groupe d'actifs s'accroît ultérieurement.

Actifs incorporels dont la durée de vie n'est pas limitée et écarts d'acquisition

Chapitre 3064, « Écarts d'acquisition et actifs incorporels »

Un actif incorporel dont la durée de vie n'est pas limitée est soumis à un test de dépréciation lorsque des événements ou des changements de situation indiquent que sa valeur comptable pourrait excéder sa juste valeur. Une perte de valeur ne peut pas faire l'objet de reprises si la juste valeur de l'actif incorporel s'accroît ultérieurement.

L'écart d'acquisition est rattaché aux unités d'exploitation et est soumis à un test de dépréciation lorsque des événements ou des changements de situation indiquent que la valeur comptable d'une unité d'exploitation à laquelle l'écart d'acquisition est rattaché pourrait excéder sa juste valeur.

Les entités doivent se demander si la COVID-19 est susceptible d'avoir eu une incidence défavorable sur la juste valeur de chacune de leurs unités d'exploitation. Les éléments à prendre en considération seraient semblables à ceux concernant les immobilisations corporelles (voir plus haut), mais comprendraient aussi d'autres questions telles que les suivantes :

- Un actif ou un groupe d'actifs important dans une unité d'exploitation a-t-il été soumis à un test de dépréciation?
- Y a-t-il eu une perte de valeur d'un écart d'acquisition dans une filiale qui constitue une composante d'une unité d'exploitation?
- S'attend-on à ce qu'il soit plus probable qu'improbable qu'une fraction significative ou la totalité d'une unité d'exploitation soit vendue ou autrement cédée?

L'écart d'acquisition peut subir une perte de valeur même si aucun des actifs de l'unité d'exploitation n'a subi une réduction de valeur. Les actifs et les groupes d'actifs d'une unité d'exploitation sont soumis à un test de dépréciation, et toute perte de valeur est comptabilisée avant que l'écart d'acquisition ne soit soumis au test de dépréciation. Une perte de valeur ne peut pas faire l'objet de reprises si la juste valeur de l'unité d'exploitation à laquelle l'écart d'acquisition est rattaché s'accroît ultérieurement.

Participations dans des filiales, des entités sous influence notable et des entreprises sous contrôle conjoint

Chapitre 1591, « Filiales », chapitre 3051, « Placements », et chapitre 3056, « Intérêts dans des partenariats »

Les entités doivent choisir entre la méthode de la comptabilisation à la valeur d'acquisition et la méthode de la comptabilisation à la valeur de consolidation pour comptabiliser les filiales, les entités sous influence notable et les entreprises sous contrôle conjoint. (Les filiales peuvent également être consolidées.)

À la fin de chaque période, les entités doivent déterminer, pour toute participation comptabilisée au moyen de la méthode de la comptabilisation à la valeur d'acquisition ou à la valeur de consolidation, s'il existe des indications d'une possible dépréciation. La COVID-19 peut soulever des questions telles que les suivantes :

- La COVID-19 a-t-elle eu d'importantes répercussions négatives sur le secteur ou la région où la société émettrice ou ses clients exercent leurs activités?
- Les flux de trésorerie de la société émettrice ont-ils subi une réduction significative (ou s'attend-on à ce qu'ils subissent une telle réduction)?
- La société émettrice dispose-t-elle d'un financement suffisant, y compris des lignes de crédit?
- La société émettrice a-t-elle manqué à des clauses restrictives, ou est-il probable qu'elle le fasse dans l'avenir?
- La société émettrice a-t-elle des obligations susceptibles d'être contraignantes, notamment des garanties, à l'égard de tiers?
- Le marché des produits ou des services de la société émettrice s'est-il considérablement resserré?
- La société émettrice doit-elle composer avec des difficultés liées à la chaîne d'approvisionnement ou avec d'autres facteurs susceptibles de réduire la production en deçà des niveaux normaux?
- Si la société émettrice est cotée en bourse, existe-t-il encore un marché actif pour ses actions?

Ces questions sont des exemples de considérations relatives à la dépréciation, mais cette liste n'est pas exhaustive. Comme il est indiqué plus haut, l'exercice du jugement est nécessaire au moment d'évaluer la durée des répercussions de la COVID-19 et des mesures gouvernementales connexes sur l'entité émettrice, ainsi que la vitesse à laquelle celle-ci reprendra ses activités.

Stocks

Chapitre 3031, « Stocks »

Les stocks sont évalués au plus faible du coût et de la valeur nette de réalisation. La COVID-19 peut faire en sorte que la valeur nette de réalisation de certains stocks devienne inférieure à leur coût. Les questions à se poser peuvent comprendre les suivantes :

- Le prix du marché et la demande des articles en stock ont-ils diminué?
- Les articles en stock à durée de vie limitée peuvent-ils être vendus en temps opportun? Ces stocks devront-ils être vendus à rabais?
- Certaines commandes ont-elles été annulées? Sera-t-il possible de vendre ces articles à un autre client?
- Si la demande a diminué et que les stocks doivent être conservés pendant une longue période, y a-t-il des coûts de conservation importants (par exemple, l'entreposage)?
- En ce qui concerne les travaux en cours, y a-t-il des difficultés liées à la chaîne d'approvisionnement ou d'autres difficultés qui pourraient avoir une incidence sur la capacité ou le coût d'achèvement de la production?

Actifs d'impôts futurs

Chapitre 3465, « Impôts sur les bénéfices »

Les entités qui choisissent d'appliquer la méthode des impôts futurs peuvent avoir eu un actif d'impôts futurs à la date du dernier bilan. En raison de la COVID-19, il se peut que l'entité doive se poser la question suivante :

- Les actifs d'impôts futurs existants doivent-ils être réévalués ou décomptabilisés en raison de diminutions des bénéfices futurs attendus?

Frais payés d'avance et autres actifs

Les frais payés d'avance ou les autres actifs ne répondent peut-être plus aux critères de comptabilisation à titre d'actif selon le chapitre 1000, « Fondements conceptuels des états financiers ». Par ailleurs, il pourrait être nécessaire de diminuer la valeur comptable de certains actifs. Les questions à se poser lors de l'examen des frais payés d'avance et des autres actifs comprennent les suivantes :

- Les montants des loyers payés d'avance pour de nouveaux établissements de détail qui n'ouvriront probablement pas en raison de la COVID-19 doivent-ils être ajustés?
- Les montants des déplacements payés d'avance pour des employés qui ne se déplaceront plus en raison de la COVID-19 doivent-ils être ajustés?
- Les services payés d'avance qui ne sont pas nécessaires à l'heure actuelle ou qui ne peuvent pas être fournis en raison de la COVID-19 seront-ils nécessaires et fournis à une date future? Les montants payés d'avance peuvent-ils être remboursés?

Lors de l'examen de tels éléments, les entités doivent tenir compte de la question de savoir s'il est probable que le vendeur rembourse une partie ou la totalité du ou des montants payés d'avance.

Autres questions comptables liées aux actifs non financiers

Stocks

Chapitre 3031, « Stocks »

Le chapitre 3031 précise ce qui suit : « L'affectation des frais généraux fixes de production aux coûts de transformation est fondée sur la capacité normale des installations de production. La capacité normale est la production moyenne que l'on s'attend à réaliser sur un certain nombre de périodes ou de saisons dans des circonstances normales, en tenant compte de la perte de capacité résultant d'un entretien planifié. Il est possible de retenir le niveau réel de production s'il est proche de la capacité de production normale. Le montant des frais généraux fixes affecté à chaque unité produite n'est pas augmenté par suite d'une baisse de production ou d'un outil de production inutilisé. Les frais généraux non affectés sont comptabilisés comme une charge de la période au cours de laquelle ils sont engagés. »

Les entités qui fabriquent des articles peuvent se poser des questions telles que les suivantes :

- La production a-t-elle été réduite en deçà des niveaux normaux en raison d'une diminution de la demande causée par la COVID-19?
- La production a-t-elle été réduite en deçà des niveaux normaux en raison de perturbations de la chaîne d'approvisionnement ou d'autres raisons liées à l'exploitation, du fait de la COVID-19?
- La production a-t-elle été réduite en raison des mesures mises en place afin de permettre la distanciation entre les employés?
- Si la méthode du coût standard est appliquée, les coûts réels diffèrent-ils de façon considérable des coûts standards budgétés, en raison de la COVID-19?

Amortissement des immobilisations corporelles et des actifs incorporels

Chapitre 3061, « Immobilisations corporelles », et chapitre 3064, « Écarts d'acquisition et actifs incorporels »

Le montant d'amortissement des immobilisations corporelles est passé en charges selon le plus élevé des montants suivants :

- a) le coût, moins la valeur de récupération, réparti sur la durée de vie de l'immobilisation;
- b) le coût, moins la valeur résiduelle, réparti sur la durée de vie utile de l'immobilisation.

Les actifs incorporels (autres que ceux dont la durée de vie est indéfinie) sont amortis sur leur durée de vie utile.

Les entités peuvent se poser les questions suivantes :

- La COVID-19 a-t-elle eu une incidence sur la durée de vie résiduelle, ou sur la durée de vie utile, d'une immobilisation corporelle? Par exemple :
 - La durée de vie résiduelle d'une machine peut être de deux ans avant qu'elle ne devienne technologiquement obsolète. Si la demande du produit diminue en raison de la COVID-19 et que la méthode des unités de production est appliquée aux fins de l'amortissement, la durée de vie utile (c'est-à-dire les unités produites) précédemment utilisée pour l'amortissement devra être réduite.
 - Il serait également nécessaire de réduire la durée de vie utile si la même machine est mise à l'arrêt pendant quatre mois en raison de la COVID-19, et qu'on s'attend à ce que la production ultérieure se situe au même niveau que précédemment ou à un niveau inférieur.
- La valeur nette de réalisation d'une immobilisation corporelle, lorsqu'elle n'est plus utilisée et qu'elle est cédée, aura-t-elle diminué en raison de l'évolution du marché de cet actif du fait de la COVID-19?
- La COVID-19 a-t-elle eu une incidence sur la durée de vie utile résiduelle d'un actif incorporel?

Si la valeur d'un actif est réduite, la charge d'amortissement liée à cet actif devra être recalculée pour refléter sa nouvelle valeur comptable. Les changements touchant la durée de vie utile de l'actif, le taux d'amortissement et la valeur résiduelle sont considérés comme des changements d'estimations comptables et comptabilisés de manière prospective.

Actifs éventuels

Chapitre 3290, « Éventualités »

Le chapitre 3290 ne permet pas la comptabilisation d'actifs ou de gains éventuels. Il exige toutefois que l'existence du gain éventuel soit mentionnée lorsqu'il est probable qu'un événement futur confirmera qu'une augmentation de l'actif ou une diminution du passif s'était produite avant la date du bilan.

Les questions à se poser peuvent comprendre les suivantes :

- Si un actif ou un gain éventuel a été mentionné par voie de notes au cours de l'exercice précédent, le critère de « probabilité » est-il encore respecté?
- Des montants sont-ils censés être reçus au titre des produits d'une assurance (par exemple, au titre de l'assurance continuité des activités)? Le cas échéant, ces montants ne doivent être comptabilisés que s'il ne subsiste aucune incertitude. Dans le cas des produits d'assurance, cela se produit normalement lorsque l'assureur a approuvé la demande. Si ces montants ne sont pas comptabilisés, il convient de se demander s'ils doivent être mentionnés.

Passifs (autres que des instruments financiers)

La COVID-19 et les mesures gouvernementales connexes peuvent avoir une incidence sur les obligations d'une entité. Certaines obligations peuvent ne pas avoir été comptabilisées précédemment parce que la direction a estimé qu'il était peu probable qu'un montant doive être payé. D'autres obligations peuvent avoir été comptabilisées, mais le montant auquel le passif doit être évalué a changé. Les questions suivantes portent sur certains des aspects comptables liés aux passifs qui peuvent poser problème en raison de la COVID-19 :

- Certains contrats sont-ils devenus déficitaires, exigeant la comptabilisation d'une provision? Par exemple :
 - Pour un contrat de vente, le prix de vente a-t-il été réduit ou les coûts ont-ils augmenté de telle sorte qu'une perte est maintenant attendue?
 - Existe-t-il un contrat non résiliable pour l'achat de services qui ne seront pas nécessaires?
 - Existe-t-il un contrat non résiliable pour l'achat de biens destinés à la revente, et le prix de vente a-t-il baissé en raison d'une réduction de la demande?
 - Des frais d'annulation seront-ils engagés pour annuler des contrats déficitaires?
- Des pénalités prévues à un contrat seront-elles imposées parce que l'entité ne peut plus remplir ses obligations en vertu du contrat, ou n'a pas l'intention de le faire, compte tenu de l'évolution des circonstances?
- Y a-t-il des obligations au titre de garanties qui pourraient devoir être respectées en raison de manquements de la part d'autres parties?
- La contrepartie éventuelle à payer dans le cadre d'un regroupement d'entreprises a-t-elle changé?
- L'entité a-t-elle décidé de restructurer ses activités? Y a-t-il des passifs qui, de ce fait, doivent être comptabilisés?

- Les provisions de l'entité pour les charges de personnel doivent-elles être ajustées?
Par exemple :
 - Les congés de maladie doivent-ils être ajustés pour tenir compte des congés prévus pour les employés qui sont tombés malades?
 - Les indemnités de vacances doivent-elles être ajustées pour tenir compte de la réduction des heures de travail ou du nombre d'employés?
 - Les provisions pour primes doivent-elles être ajustées pour tenir compte de la réduction des résultats financiers et d'exploitation attendus?

Cette liste n'est pas exhaustive. Les entités devraient se demander si des passifs supplémentaires sont apparus ou si le montant des passifs existants a changé en raison de la COVID-19 ou des mesures gouvernementales connexes.

Instrument financiers

Chapitre 3856, « Instruments financiers »

Dépréciation d'actifs financiers

Différents types d'instruments financiers sont évalués au coût ou à la juste valeur selon le chapitre 3856. Les sociétés doivent déterminer si la COVID-19 a donné lieu à des indications de dépréciation relativement aux actifs financiers. Les questions suivantes peuvent s'avérer pertinentes :

a) Créances

- Le client a-t-il indiqué qu'il aura des difficultés à effectuer des paiements, ou a-t-il omis d'effectuer des paiements?
- L'entité a-t-elle octroyé des conditions de faveur au client?
- Le client éprouve-t-il des difficultés financières?

b) Instruments d'emprunt et de capitaux propres d'un tiers

- Y a-t-il eu une rupture de contrat telle qu'un défaut de paiement des intérêts ou du principal?
- Les modalités d'un instrument d'emprunt ont-elles été renégociées?
- L'émetteur éprouve-t-il des difficultés financières?
- Y a-t-il eu disparition d'un marché actif pour les titres de l'émetteur?

Passifs financiers

Une entité peut devoir renégocier les modalités de ses instruments d'emprunt ou d'autres passifs financiers en raison de la COVID-19 et des mesures gouvernementales connexes. Lors de la comptabilisation de tels changements, il est nécessaire de déterminer s'ils sont substantiels. Les modalités d'un passif financier renégocié sont considérées comme différent substantiellement du passif initial dans l'un ou l'autre des cas suivants :

- a) la valeur actualisée des flux de trésorerie selon les nouvelles modalités, y compris le montant net des commissions versées après défalcation de celles reçues, est différente d'au minimum 10 % de la valeur actualisée des flux de trésorerie qui restaient attendus du passif financier initial, les deux valeurs actualisées étant calculées par application du taux d'intérêt initial;

- b) il y a un changement de créancier et la dette initiale est légalement acquittée par le débiteur par un paiement de trésorerie ou autrement.

Les questions suivantes peuvent s'avérer pertinentes :

- Un instrument d'emprunt a-t-il été remplacé par un autre instrument dont les modalités sont substantiellement différentes (par exemple, taux d'intérêt ou durée)? De tels changements sont traités comme une extinction de l'instrument d'emprunt initial et la comptabilisation d'un nouvel instrument d'emprunt.
- Des modifications substantielles ont-elles été apportées aux modalités d'un passif financier existant (par exemple, taux d'intérêt ou date d'échéance)? De telles modifications sont traitées comme une extinction du passif financier initial et la comptabilisation d'un nouveau passif financier.

Les questions suivantes peuvent également s'avérer pertinentes :

- Y a-t-il des passifs financiers qui sont indexés sur un indicateur de la performance financière d'une entité ou sur la variation de la valeur de ses capitaux propres? De tels passifs sont évalués à la valeur la plus élevée entre leur coût et la somme qui serait payable à la date de clôture si la formule était appliquée à cette date. Les sociétés ayant de tels passifs financiers doivent déterminer si la COVID-19 a eu une incidence sur l'évaluation de l'indexation.
- Existe-t-il, dans un contrat d'emprunt existant, une clause de défaillance croisée qui place l'entité en situation de manquement si elle ne s'acquitte pas d'une autre dette?
- Des clauses restrictives ou autres ont-elles fait l'objet d'un manquement (ou s'attend-on à ce que cela se produise)? Une dette à long terme assortie d'une clause restrictive portant sur des éléments mesurables qui a fait l'objet d'une violation est classée dans le passif à court terme, à moins que l'une ou l'autre des conditions suivantes ne soit remplie :
 - 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 à la date du bilan ou a subséquemment perdu ce droit; ou
 - 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.

Couvertures

La comptabilité de couverture est facultative en vertu des NCECF. Une relation de couverture ne répond aux conditions d'application de la comptabilité de couverture que si les conditions essentielles de l'élément de couverture et de l'élément couvert sont les mêmes. Les sociétés qui ont choisi d'appliquer la comptabilité de couverture doivent déterminer l'incidence de la COVID-19 sur les couvertures désignées. Les questions à se poser peuvent comprendre les suivantes :

- L'autre partie à un contrat à terme, à un swap de taux d'intérêt ou à un autre instrument de couverture éprouve-t-elle des difficultés financières? Sera-t-elle en mesure de s'acquitter de ses obligations?
- Est-il probable que surviennent des changements au calendrier, à la quantité ou au prix d'opérations futures qui sont couvertes, ce qui se traduirait par une non-concordance avec les conditions essentielles de l'instrument de couverture? (Cette situation pourrait conduire l'entité à cesser d'appliquer la comptabilité de couverture.)

Autres questions et enjeux

Contrats de location

Chapitre 3065, « Contrats de location »

Les preneurs et les bailleurs peuvent renégocier les modalités d'un contrat de location, par exemple pour reporter ou réduire les paiements de loyers pendant un certain temps.

Les questions à se poser peuvent comprendre les suivantes :

a) Contrat de location-exploitation

- Les paiements exigibles en vertu du bail ont-ils été reportés? Le cas échéant, le bailleur comptabilise une créance pour le montant reporté chaque période et le preneur comptabilise un passif. Le bailleur doit évaluer si le montant reporté sera reçu ou s'il devrait faire l'objet d'une réduction de valeur.
- Les paiements exigibles en vertu du bail ont-ils été réduits? Le bailleur et le preneur doivent tous deux comptabiliser le produit locatif réduit / la charge locative réduite dans les périodes auxquelles ils s'appliquent.

b) Contrat de location-acquisition - bailleur

- La COVID-19 ou les mesures gouvernementales connexes ont-elles eu une incidence sur la capacité du preneur à s'acquitter des paiements exigibles en vertu du bail, même si les modalités du contrat de location n'ont pas été renégociées? Le cas échéant, il convient d'examiner s'il existe des indications de dépréciation du contrat de location conformément au chapitre 3065.
- Le bailleur a-t-il accepté de reporter les paiements exigibles en vertu du bail? Le cas échéant, le bailleur comptabilise une créance pour le montant reporté chaque période. Il devrait toutefois évaluer si le montant reporté sera reçu ou s'il devrait faire l'objet d'une réduction de valeur.
- Le bailleur a-t-il accepté de réduire les paiements exigibles en vertu du bail pendant un certain temps? Le cas échéant, la créance locative doit faire l'objet d'une réduction de valeur pour refléter les paiements réduits exigibles en vertu du bail.

c) Contrat de location-acquisition - preneur

- Existe-t-il des indications de dépréciation pour un actif loué en vertu d'un contrat de location-acquisition? Le test de dépréciation utilisé est le même que celui qui s'applique aux immobilisations corporelles (voir plus haut).
- Le bailleur a-t-il accepté de réduire les paiements exigibles en vertu du bail pendant un certain temps? Le cas échéant, le passif au titre du contrat de location devrait être réévalué pour refléter la réduction des paiements exigibles en vertu du bail.

Produits

Chapitre 3400, « Produits »

- a) Retours et remboursements de biens et de services :** La COVID-19 et les mesures gouvernementales connexes peuvent accroître la quantité de biens retournés et de remboursements de montants reçus, exigeant la constitution d'une provision.
- Les détaillants retourneront-ils des marchandises achetées auparavant parce qu'ils prévoient de ne plus être en mesure de les vendre?
 - Les contrats de service seront-ils résiliés parce que les clients n'ont plus besoin des services qui étaient auparavant nécessaires?
- b) Ristournes :** Les volumes des ventes inscrits aux contrats existants pourraient être inférieurs aux prévisions en raison de la COVID-19.
- Les ristournes accordées à certains clients seront-elles inférieures aux hypothèses précédemment retenues pour la comptabilisation des produits?
 - Des incitatifs supplémentaires seront-ils offerts aux clients pour améliorer les volumes des ventes?
- c) Méthode de l'avancement des travaux :** Les données d'entrée utilisées dans le cadre de cette méthode ont pu changer en raison des incidences de la COVID-19 et des mesures gouvernementales connexes sur les clients de la société.
- L'étendue des travaux, le prix total à payer ou d'autres modalités du contrat ont-ils changé?
 - Les coûts tels que ceux des matériaux et des services achetés ont-ils changé et eu une incidence sur le profit brut estimatif?
 - Les coûts estimatifs totaux ont-ils changé (et ont-ils eu une incidence sur le ratio coûts engagés/coûts estimatifs totaux)?
- d) Contrats de vente comportant plusieurs prestations :** Des changements apportés au contrat peuvent avoir une incidence sur la répartition des produits entre les différentes prestations et entre les différentes périodes comptables.
- Des changements ont-ils été apportés à certaines des prestations du contrat? Par exemple, la durée pendant laquelle un service sera fourni a-t-elle été prolongée? De nouvelles prestations ont-elles été ajoutées, ou des prestations antérieures ont-elles été supprimées?
 - Le prix de certaines des prestations a-t-il changé?

Régimes à prestations définies

Chapitre 3462, « Avantages sociaux futurs »

La COVID-19 est susceptible d'avoir une incidence sur le montant de l'évaluation d'un actif ou d'un passif au titre des prestations définies, ou sur la question de savoir si un actif au titre des prestations définies existe encore. Les questions à se poser peuvent comprendre les suivantes :

- La valeur des actifs du régime a-t-elle considérablement diminué en raison de la baisse des marchés causée par la COVID-19?
- Y a-t-il eu une compression ou un règlement, ou un autre événement important, exigeant une nouvelle évaluation actuarielle de l'obligation au titre des prestations définies?

- Si une nouvelle évaluation actuarielle n'est pas jugée nécessaire, des changements sont-ils survenus en raison de la COVID-19 qui devraient être pris en compte dans l'estimation par extrapolation de l'obligation au titre des prestations définies?
- Un passif est-il requis pour les indemnités de départ?

Sortie d'actifs à long terme et abandon d'activités

Chapitre 3475, « Sortie d'actifs à long terme et abandon d'activités »

Les entités peuvent décider de se séparer d'actifs à long terme ou d'abandonner certaines activités en raison de la COVID-19 et des mesures gouvernementales connexes. Les dispositions du chapitre 3475 s'appliquent alors. Si tous les critères de classement comme destinés à la vente sont atteints, les actifs ou les activités abandonnées sont évalués au plus faible de leur valeur comptable et de leur juste valeur diminuée des frais de vente. Les résultats afférents aux activités abandonnées, y compris tous les gains ou pertes, sont présentés dans un poste distinct de l'état des résultats.

Aide gouvernementale

Chapitre 3800, « Aide gouvernementale »

Les gouvernements fédéral et provinciaux du Canada ont annoncé diverses formes d'aide pour aider les entreprises et les particuliers à faire face à la pandémie actuelle. De façon générale, l'aide ne concerne pas les immobilisations, et elle doit être comptabilisée dans le résultat net de la période appropriée.

Il peut y avoir une incertitude quant à la question de savoir si une entité recevra des fonds en vertu d'un programme gouvernemental. Par exemple, une entité peut avoir demandé une aide, mais ne pas encore savoir si sa demande sera acceptée ou rejetée. Dans d'autres cas, une entité peut avoir l'intention de demander une aide en vertu d'un programme qui a été annoncé, mais qui n'a pas encore franchi les étapes législatives requises pour être instauré. Le chapitre 3290, « Éventualités », ne permet pas de comptabiliser un montant à recevoir éventuel, de sorte qu'un montant à recevoir ne doit être comptabilisé que s'il est déterminé qu'il n'est pas éventuel. Si un montant à recevoir en vertu d'un programme gouvernemental est éventuel, le montant prévu peut être présenté uniquement s'il est probable qu'il sera reçu.

Une entité peut également recevoir de l'aide sous forme d'un prêt public. Il convient de se demander si le taux d'intérêt d'un tel prêt est différent des taux pratiqués sur le marché. Le chapitre 3856, « Instruments financiers », précise que la juste valeur d'un instrument financier dont le taux d'intérêt ne correspond pas aux taux pratiqués sur le marché n'est pas égale à la contrepartie en trésorerie. Elle peut être estimée comme correspondant à la valeur actualisée de l'ensemble des rentrées de trésorerie futures, obtenue en ayant recours aux taux d'intérêt couramment pratiqués sur le marché pour un instrument semblable. La différence entre la juste valeur du prêt et la trésorerie reçue du gouvernement est comptabilisée à titre de subvention publique.

Le chapitre 3800 permet l'utilisation d'une des méthodes suivantes pour la présentation de l'aide gouvernementale dans l'état des résultats : a) donner un montant net (déduction faite de l'aide gouvernementale) pour les charges en cause, b) porter l'aide gouvernementale en déduction du total des charges, ou c) la comptabiliser dans les produits.

Une entité doit veiller à la transparence des montants d'aide publique comptabilisés dans ses états financiers. Par exemple, si l'aide est déduite de dépenses spécifiques de sorte qu'elle ne soit pas identifiable dans l'état des résultats, le montant doit être indiqué séparément dans les notes complémentaires. Il faut également envisager de communiquer les montants reçus en vertu de différents programmes ainsi que les conditions dont ils sont assortis.

Rémunérations et autres paiements à base d'actions

Chapitre 3870, « Rémunérations et autres paiements à base d'actions »

Les entités ayant mis en place des rémunérations à base d'actions doivent déterminer si la COVID-19 et les mesures gouvernementales connexes auront une incidence sur la charge salariale et le passif connexe. Les questions à se poser peuvent comprendre les suivantes :

- Le nombre estimatif d'instruments de rémunération à base d'actions pour lesquels il est prévu que les droits deviendront acquis a-t-il changé?
- Des changements ont-ils été apportés aux modalités de la rémunération à base d'actions pour refléter les nouvelles circonstances découlant de la COVID-19?

Restructuration d'entreprises

Chapitre 1582, « Regroupements d'entreprises », chapitre 1591, « Filiales », et chapitre 1625, « Réévaluation intégrale des actifs et des passifs »

Les répercussions de la COVID-19 et des mesures gouvernementales connexes peuvent donner lieu à des changements dans les droits de propriété pour certaines entreprises. Voici des scénarios possibles de restructuration ainsi que les chapitres pertinents du *Manuel* qui s'y rapportent :

- Si une entité fait l'acquisition d'une autre entité, l'entité acquise peut être comptabilisée selon la méthode de la comptabilisation à la valeur d'acquisition ou selon la méthode de la comptabilisation à la valeur de consolidation, ou elle peut être consolidée par l'acquéreur. (Consulter les chapitres 1591 et 1582.)
- Si des investisseurs non constitués en société font l'acquisition d'une entité, la technique de la réévaluation des comptes d'une filiale peut être appliquée (mais cela n'est pas obligatoire). (Consulter le chapitre 1625.)
- S'il y a une réorganisation financière (c'est-à-dire une refonte substantielle des titres de participation et des titres non participatifs), la technique de la réévaluation des comptes d'une filiale est obligatoire. (Consulter le chapitre 1625.)

Changements de méthodes comptables et d'estimations comptables

Chapitre 1506, « Modifications comptables »

Des changements de méthodes comptables ne peuvent généralement être apportés que s'ils ont pour résultat que les états financiers fournissent des informations plus fiables et pertinentes. Toutefois, le paragraphe .09 du chapitre 1506 énumère plusieurs choix de méthodes

comptables qui peuvent être changés en tout temps sans qu'il soit nécessaire de satisfaire à ces critères, notamment les changements visant à consolider les filiales, à comptabiliser les participations selon la méthode de la comptabilisation à la valeur d'acquisition ou la méthode de la comptabilisation à la valeur de consolidation, à inscrire à l'actif les dépenses relatives à des actifs incorporels générés en interne au cours de la phase de développement, et à comptabiliser les impôts selon la méthode des impôts exigibles ou la méthode des impôts futurs.

Les sociétés qui changent de méthode comptable doivent le faire de manière rétrospective, et elles devraient fournir les informations exigées selon le chapitre 1506.

Une estimation comptable peut devoir être révisée en cas de changements dans les circonstances sur lesquelles elle était fondée ou par suite de nouvelles informations. Le paragraphe .19 du chapitre 1506 donne les exemples suivants d'estimations :

- a) les créances douteuses;
- b) l'obsolescence du stock;
- c) la juste valeur d'actifs ou de passifs financiers;
- d) les durées d'utilité ou le rythme attendu de consommation des avantages économiques futurs procurés par un actif amortissable;
- e) les obligations de garantie.

Les sociétés doivent déterminer si des changements d'estimations comptables sont nécessaires en raison de la COVID-19.

Image fidèle et informations à fournir

Chapitre 1400, « Normes générales de présentation des états financiers »

Conformément au chapitre 1400, pour donner une image fidèle, il faut :

- a) appliquer le chapitre 1100, « Principes comptables généralement reconnus »;
- b) fournir des informations suffisantes à propos des opérations ou des événements qui ont un effet sur la situation financière, les résultats d'exploitation et les flux de trésorerie de l'entité pour les périodes présentées, et dont la dimension, la nature et l'incidence sont telles que leur mention est nécessaire à la compréhension de cet effet;
- c) fournir l'information de façon claire et compréhensible.

Les sociétés devraient procéder à une évaluation générale de la fidélité de l'image donnée après le quasi-achèvement des états financiers. Les questions à se poser peuvent comprendre les suivantes :

- Les états financiers reflètent-ils la totalité des répercussions de la COVID-19 à la date de clôture?
- Les informations fournies par voie de notes donnent-elles des renseignements suffisants, de façon claire, afin que le lecteur puisse comprendre les répercussions de la COVID-19 sur les états financiers de l'entité?
- Les incertitudes significatives sont-elles communiquées de manière appropriée conformément au chapitre 1508, « Incertitude relative à la mesure »?
- Les informations fournies sur les événements postérieurs à la date du bilan sont-elles exhaustives et claires?

Ressources

CPA Canada

[Alerte info financière \(NCECF\) : Évaluation des effets de la COVID-19 sur les états financiers : événements postérieurs à la date de clôture et autres considérations](#)

[COVID-19 : Ressources sur l'information financière et l'audit](#)

[Sources d'information sur la COVID-19](#)

Conseil des normes comptables

[COVID-19 – Actualités et ressources](#)

Personne-ressource

Nous vous prions de faire parvenir vos commentaires sur le présent bulletin, ou vos suggestions pour les prochains, à :

Dina Georgious, CPA, CA

Directrice de projets, Information financière

Recherche, orientation et soutien

CPA Canada

277, rue Wellington Ouest

Toronto (Ontario) M5V 3H2

Courriel : dgeorgious@cpacanada.ca

AVERTISSEMENT

La présente publication, préparée par Comptables professionnels agréés du Canada (CPA Canada), fournit des indications ne faisant pas autorité. CPA Canada et les auteurs déclinent toute responsabilité ou obligation pouvant découler, directement ou indirectement, de l'utilisation ou de l'application de cette publication.

© 2020 Comptables professionnels agréés du Canada

Tous droits réservés. Cette publication est protégée par des droits d'auteur et ne peut être reproduite, stockée dans un système de recherche documentaire ou transmise de quelque manière que ce soit (électroniquement, mécaniquement, par photocopie, enregistrement ou toute autre méthode) sans autorisation écrite préalable.

Pour obtenir des renseignements concernant l'obtention de cette autorisation, veuillez écrire à [**permissions@cpacanada.ca**](mailto:permissions@cpacanada.ca).