



Densmore

GRILLE DE COMPÉTENCES DES CPA – NOTES D'ÉTUDE MISE-À-JOUR AU 31 DÉCEMBRE 2018

Veillez noter que plusieurs des mises à jour concernent des modifications qui ne prendront effet qu'en 2019. Pour les examens du module PFP 2019 et pour l'EFC, vous êtes toujours responsable des modifications apportées au Manuel de CPA Canada après la date limite d'inclusion (en règle générale, le 31 décembre de l'année précédente – voir exception notée ci-dessous), ainsi que des normes publiées, mais non encore en vigueur au niveau de maîtrise C (niveau B pour le module optionnel Certification), selon les énoncés de compétences suivants :

- Expliquer les incidences des tendances actuelles et des problèmes nouveaux en matière d'information financière
- Expliquer les incidences des modifications en voie d'être apportées aux normes de certification

Exception: CPA Canada a indiqué dans sa « Mise à jour technique pour les examens du PFP des CPA et l'EFC de 2019 » que les normes IFRS en vigueur jusqu'au 1^{er} janvier 2019 pourront également être examinées pour 2019. Par conséquent, l'IFRS 16, *Contrats de location*, en vigueur depuis le 1^{er} janvier 2019, sera entièrement examinable sur les examens du PFP et l'EFC de 2019.

INFORMATION FINANCIÈRE

- Avantages du personnel, page 49 de vos notes – De l'information a été ajoutée par rapport aux modifications apportés à IAS 19 qui entreront en vigueur à compter du 1^{er} janvier 2019, avec une application anticipée autorisée. Les modifications précisent ce qui suit :
 - que, lorsqu'une modification, une réduction ou une liquidation d'un régime à prestations définies se produit et que l'entité réévalue son passif ou son actif net au titre des prestations définies, elle utilise les hypothèses mises à jour de cette réévaluation pour déterminer le coût des services rendus et les intérêts nets au cours de la portion restante de l'exercice; et
 - doit ensuite déterminer l'effet du plafond de l'actif après la modification, réduction ou liquidation du régime.
- Comptes clients, page 58 de vos notes – La référence à IAS 39 a été modifié pour IFRS 9.
- Consolidations, page 59 de vos notes – De l'information a été ajoutée par rapport aux modifications apportées à IFRS 3 qui entreront en vigueur à compter du 1^{er} janvier 2019, avec une application anticipée autorisée :

Les modifications précisent le fait que lorsqu'une entité obtient le contrôle d'une entreprise qui est une entreprise commune, elle applique les exigences relatives au regroupement d'entreprises réalisées par étapes, et notamment réévaluer les intérêts qu'elle détenait précédemment dans l'entreprise commune.
- Contrats de location, les pages 70 à 78 de vos notes, traitent des normes en vigueur au 31 décembre 2018. Vous pouvez retrouver tous les détails sur IFRS 16 qui entrera en vigueur à compter du 1^{er} janvier 2019, dans cette mise-à-jour à partir de la page 8.
- Coûts d'emprunt, page 80 de vos notes – De l'information a été ajoutée par rapport aux modifications apportés à IAS 23 qui entreront en vigueur à compter du 1^{er} janvier 2019, avec une application anticipée autorisée
Les modifications précisent le fait qu'une entité considère comme un emprunt général tout emprunt contracté spécifiquement pour obtenir un actif jusqu'à ce que les activités indispensables à la préparation de l'actif préalablement à son utilisation ou à sa vente prévue soient pratiquement toutes terminées.
- Devises, page 93 de vos notes – « Couverture d'une opération future libellée dans une monnaie étrangère – contrat de change à terme de gré à gré », 4^e point de la « Date du bilan », une note a été ajoutée sous le dernier point « Profits et pertes de change comptabilisés en résultat net »:

Exception : Les contrats à terme peuvent être comptabilisés comme une couverture de juste valeur ou une couverture de flux de trésorerie. S'il est comptabilisé en tant que couverture de flux de trésorerie, les gains et les pertes de change sont inclus dans les autres éléments du résultat global.
- Effets à recevoir, page 106 de vos notes – la référence à IAS 39 a été modifiée pour IFRS 9

INFORMATION FINANCIÈRE (suite)

- Immeubles de placement, page 116 de vos notes – 2^e point de la section « Évaluation ultérieure » a été remplacé par ce qui suit :

Le locataire qui a un contrat de location simple classé comme immeuble de placement doit utiliser le modèle de la juste valeur. (À compter du 1^{er} janvier 2019, cette norme ne s'appliquera plus avec l'arrivée d'IFRS 16, *Contrats de location*, ce qui élimine les contrats de location simple du point de vue du locataire.)
- Immeubles de placement, page 116 de vos notes – le 1^{er} point sous la section « Transferts » a été remplacé par ce qui suit (les 2^e, 3^e et 4^e points n'ont pas été modifiés) :
 - Les transferts vers / depuis un immeuble de placement ne sont effectués qu'en cas de changement d'utilisation. L'entité doit avoir pris des mesures concrètes pour appuyer un tel changement - les intentions de la société de gestion ne permettent pas à elles seules de fournir la preuve d'un changement d'utilisation. Les exemples de preuve d'un changement d'utilisation incluent:
 - un début d'occupation par le propriétaire ou d'aménagement en vue d'occupation par le propriétaire;
 - un commencement d'aménagement en vue d'une vente, pour un transfert d'un immeuble de placement à un stock;
 - une fin d'occupation par le propriétaire
 - un nouveau contrat de location simple avec une autre partie, pour un transfert d'un stock à un immeuble de placement
- Impôts sur le résultat, page 130 de vos notes – De l'information a été ajoutée par rapport aux modifications apportées à IAS 12 qui entreront en vigueur à compter du 1^{er} janvier 2019, avec une application anticipée autorisée :

Les modifications précisent qu'une entité comptabilise les conséquences fiscales des dividendes en résultat net, dans les autres éléments du résultat global ou en capitaux propres, selon le poste dans lequel elle a comptabilisé ces événements ou transactions passés à l'origine qui ont généré des bénéfices distribuables
- Instruments financiers, IFRS 9 est en vigueur à compter du 1^{er} janvier 2018. Tous les détails sur IFRS 9 peuvent être retrouvés aux pages 153 à 163. IAS 39, *Instruments financiers : Comptabilisation et évaluation* n'est plus examinable. De ce fait, vous devrez ne pas tenir compte des pages 138 à 142 qui traitent de la comptabilisation et l'évaluation des instruments financiers. Noter qu'il n'y a eu aucun changement dans les normes NCECF relativement aux instruments financiers.

INFORMATION FINANCIÈRE (suite)

- Paiement fondé sur des actions, page 169 de vos notes – des modifications sont entrées en vigueur au 1^{er} janvier 2018 pour IFRS 2, de ce fait, la page entière a été remplacée par ce qui suit :

Transactions dont le paiement est fondé sur des actions réglées en instruments de capitaux propres (suite) :

- Annulation ou règlement au cours de la période d'acquisition des droits :
 - Comptabiliser immédiatement le montant qui aurait autrement été comptabilisé pour des services reçus pendant le reste de la période d'acquisition des droits.
 - Porter au débit des capitaux propres tout paiement effectué au membre du personnel. Si le paiement excède le montant comptabilisé dans les capitaux propres pour la transaction, l'excédent doit être comptabilisé en charges.
 - Instruments de capitaux propres de remplacement – comptabiliser l'attribution de la même manière qu'une modification.
- L'obligation de retenir et de verser un montant au titre d'obligation fiscale d'un employé associée à un paiement fondé sur des actions n'a aucune incidence sur sa classification en tant que transaction dont le paiement est fondé sur des actions réglées en instruments de capitaux propres.

Transactions dont le paiement est fondé sur des actions et qui sont réglées en trésorerie – Transactions par lesquelles l'entité acquiert des biens ou des services en contractant un passif à hauteur de montants fondés sur le cours (ou la valeur) d'instruments de capitaux propres (y compris des actions ou des options sur actions) de l'entité ou d'une autre entité du même groupe.

- Comptabiliser la transaction lorsque les biens ou services sont reçus (porter au débit de l'actif ou de la charge; porter au crédit des capitaux propres).
- Évaluation : juste valeur du passif.
- Jusqu'au règlement du passif, l'entité doit en réévaluer la juste valeur à la fin de chaque période de présentation de l'information financière. Autre côté de l'écriture : produits / charges au résultat net.
- Une transaction pourrait être subordonnée à la satisfaction de conditions d'acquisition des droits spécifiées (par exemple, l'atteinte d'un taux de croissance bénéficiaire spécifié ou une hausse spécifiée du cours de l'action) :
 - On ne doit pas tenir compte des conditions d'acquisition autres que des conditions de marché lors de l'estimation de la juste valeur; on ajuste plutôt le nombre d'attributions comprises dans l'évaluation du passif
 - Conditions de marché et conditions accessoires : doit en tenir compte seulement à l'estimation de la juste valeur des attributions de droits et la réévaluation de cette juste valeur à la fin de chaque période, ainsi qu'à la date de règlement

Transactions dont le paiement est fondé sur des actions et prévoyant une possibilité de règlement en trésorerie – Instrument financier composé – comptabiliser la composante dette et la composante capitaux propres séparément. L'entité doit d'abord évaluer la juste valeur de la composante dette, l'excédent sera la composante capitaux propres.

INFORMATION FINANCIÈRE (suite)

- Partenariats, page 173 de vos notes – De l'information a été ajoutée par rapport aux modifications apportés à IFRS 11 qui entreront en vigueur à compter du 1^{er} janvier 2019, avec une application anticipée autorisée :
 - Les modifications précisent que, lorsqu'une entité obtient le contrôle d'une entreprise qui est une entreprise commune, elle ne réévalue pas les intérêts qu'elle détenait auparavant dans cette entreprise.
- Partenariats, page 175 de vos notes – les références à IAS 39 ont été enlevées
- Partenariats, page 176 de vos notes – la section entière sous « Dépréciation » a été remplacée par ce qui suit :
 - La participation nette dans un partenariat est dépréciée et des pertes de valeur sont subies si, et seulement si, il existe une indication objective de dépréciation résultant d'un ou de plusieurs événements intervenus après la comptabilisation initiale de la participation nette (un « événement générateur de pertes ») et que cet (ou ces) événement(s) générateur(s) de pertes a (ou ont) un impact sur les flux de trésorerie futurs estimés de la participation nette, qui peut être estimé de façon fiable. Il n'est pas nécessairement possible d'isoler un événement en particulier à l'origine de la dépréciation, celle-ci pouvant résulter de l'effet combiné de plusieurs événements. Voici les événements de perte à rechercher:
 - Difficulté financière importante
 - Manquement à un contrat, tel qu'un défaut ou retard de paiement
 - Octroi accordé pour des raisons économiques ou juridiques liées à une difficulté financière, qui n'aurait pas envisagée dans d'autres circonstances
 - Probable qu'une faillite ou une autre réorganisation financière se produise
 - Disparition d'un marché actif pour la participation nette en raison de difficultés financières
 - Autres points à considérer:
 - Les pertes attendues par suite d'événements futurs, quelle que soit leur probabilité, ne sont pas comptabilisées.
 - La disparition d'un marché actif du fait que les capitaux propres ou les instruments financiers ne sont plus négociés sur un marché organisé ne constitue pas une indication de dépréciation.
 - Une baisse de la notation ou de la juste valeur de l'entreprise associée ou de la coentreprise ne constitue pas en soi une indication de dépréciation, même si cela pourrait être le cas lorsque les autres informations disponibles sont prises en considération.
 - Le goodwill, qui fait partie de la valeur comptable d'une participation dans une entreprise associée, n'est pas comptabilisé séparément ni soumis à un test de dépréciation distinct.
 - Si vous décidez que la participation nette (y compris le goodwill) a subi une perte de valeur, suivez les directives de la norme IAS 36, *Dépréciation d'actifs*, pour déterminer le montant à comptabiliser en tant que perte de valeur. Si la participation est recouvrée par la suite, possibilité de reprendre la perte de valeur à hauteur du montant comptabilisé antérieurement.

INFORMATION FINANCIÈRE (suite)

- Participations dans des entreprises associées, page 180 de vos notes – le 5^e point sous la section « Méthode de la comptabilisation à la valeur de consolidation », la référence à IAS 39 a été enlevée
- Participations dans des entreprises associées, page 180 de vos notes – la section entière sous « Dépréciation d'un placement » a été remplacée par ce qui suit :
 - La participation nette dans une entreprise associée ou une coentreprise est dépréciée et des pertes de valeur sont subies si, et seulement si, il existe une indication objective de dépréciation résultant d'un ou de plusieurs événements intervenus après la comptabilisation initiale de la participation nette (un « événement générateur de pertes ») et que cet (ou ces) événement(s) générateur(s) de pertes a (ou ont) un impact sur les flux de trésorerie futurs estimés de la participation nette, qui peut être estimé de façon fiable. Il n'est pas nécessairement possible d'isoler un événement en particulier à l'origine de la dépréciation, celle-ci pouvant résulter de l'effet combiné de plusieurs événements. Voici les événements de perte à rechercher:
 - Difficulté financière importante
 - Manquement à un contrat, tel qu'un défaut ou retard de paiement
 - Octroi accordé pour des raisons économiques ou juridiques liées à une difficulté financière, qui n'aurait pas envisagée dans d'autres circonstances
 - Probable qu'une faillite ou une autre réorganisation financière se produise
 - Disparition d'un marché actif pour la participation nette en raison de difficultés financières
 - Autres points à considérer:
 - Les pertes attendues par suite d'événements futurs, quelle que soit leur probabilité, ne sont pas comptabilisées.
 - La disparition d'un marché actif du fait que les capitaux propres ou les instruments financiers ne sont plus négociés sur un marché organisé ne constitue pas une indication de dépréciation.
 - Une baisse de la notation ou de la juste valeur de l'entreprise associée ou de la coentreprise ne constitue pas en soi une indication de dépréciation, même si cela pourrait être le cas lorsque les autres informations disponibles sont prises en considération.
 - Le goodwill, qui fait partie de la valeur comptable d'une participation dans une entreprise associée, n'est pas comptabilisé séparément ni soumis à un test de dépréciation distinct.
 - Si vous décidez que la participation nette (y compris le goodwill) a subi une perte de valeur, suivez les directives de la norme IAS 36, *Dépréciation d'actifs*, pour déterminer le montant à comptabiliser en tant que perte de valeur. Si la participation est recouvrée par la suite, possibilité de reprendre la perte de valeur à hauteur du montant comptabilisé antérieurement.
- Participations dans des entreprises associées, page 184 de vos notes – le 4^e point, la référence à IAS 39 a été enlevée

INFORMATION FINANCIÈRE (suite)

- Produits, IFRS 15 a été mise en vigueur le 1^{er} janvier 2018 – Tous les détails sur IFRS 15 peuvent être retrouvés dans vos notes aux pages 208 à 223. Cette nouvelle norme annulera et remplacera IAS 11, IAS 18, IFRIC 13, IFRIC 15, IFRIC 18 et SIC-31; de ce fait, toutes ces normes ne sont plus examinables. Pour les notes aux pages 194 à 207, seule la section couvrant les NCECF est pertinente puisqu'elle est demeurée inchangée.
- Stocks, page 227 de vos notes – La référence à IAS 39 a été modifiée pour IFRS 9.
- Organismes sans but lucratif
 - Immobilisations corporelles détenues par les organismes sans but lucrative (chapitre 4431), page 245 de vos notes traite des normes en vigueur au 31 décembre 2018. Vous pouvez retrouver tous les détails du chapitre 4433, qui entrera en vigueur à compter du 1^{er} janvier 2019, dans cette mise-à-jour à partir de la page 28.
 - Actifs incorporels détenus par les organismes sans but lucratif (chapitre 4432), page 246 de vos notes traite des normes en vigueur au 31 décembre 2018. Vous pouvez retrouver tous les détails du chapitre 4434, qui entrera en vigueur à compter du 1^{er} janvier 2019, dans cette mise-à-jour à partir de la page 30.
 - Collections détenues par les organismes sans but lucratif (chapitre 4440), page 246 de vos notes traite des normes en vigueur au 31 décembre 2018. Vous pouvez retrouver tous les détails du chapitre 4441, qui entrera en vigueur à compter du 1^{er} janvier 2019, dans cette mise-à-jour à partir de la page 32.

CONTRATS DE LOCATION

IFRS 16, en vigueur au 1^{er} janvier 2019

Les contrats de location se situent au niveau A pour le module commun 1 (Comptabilité générale et information financière) et au niveau A pour le module optionnel Certification.

Références

Normes IFRS : IFRS 16, Contrats de location

L'IFRS 16, *Contrats de location*, est une nouvelle norme publiée par l'IASB en juin 2016. Elle est en vigueur pour les exercices ouverts à compter du **1^{er} janvier 2019**. Elle remplacera les exigences de IAS 17, IFRIC 4, SIC-15 et SIC-27. **Les informations relatives aux normes relatives aux contrats de location (normes IFRS et NCECF) en vigueur au 31 décembre 2018 sont disponibles dans la section « Contrats de location » précédente.**

Champ d'application :

L'entité doit appliquer la présente norme à tous les contrats de location, y compris aux contrats de location d'actifs au titre de droits d'utilisation que constituent les contrats de sous-location, sauf :

- les contrats portant sur la prospection ou l'exploitation de minéraux, de pétrole, de gaz naturel ou d'autres ressources non renouvelables similaires ;
- les contrats conclus par un preneur pour la location d'actifs biologiques (IAS 41) ;
- les accords de concession de services (IFRIC 12) ;
- les licences de propriété intellectuelle (IFRS 15) ;
- les droits détenus par un preneur en vertu d'un accord de licence (IAS 38) et portant sur des éléments tels que des films cinématographiques, des enregistrements vidéo, des pièces de théâtre, des manuscrits, des brevets et des droits de reproduction.

Le preneur peut appliquer la présente norme aux contrats de location d'immobilisations incorporelles autres que ceux décrits, mais il n'est pas tenu de le faire.

Exemptions relatives à la comptabilisation - Preneur

Le preneur peut choisir de ne pas appliquer les dispositions d'IFRS 16 pour les contrats suivants :

- les contrats de location à court terme ;
- les contrats de location dont le bien sous-jacent est de faible valeur

Contrats de location à court terme

- Dont la durée à la date de début est de 12 mois ou moins.
- Un contrat de location avec option d'achat ne constitue pas un contrat de location à court terme.

CONTRATS DE LOCATION (suite)

IFRS 16, en vigueur au 1^{er} janvier 2019 (suite)

Exemptions relatives à la comptabilisation – Preneur (suite)

Contrats de location dont le bien sous-jacent est de faible valeur

- L'appréciation sur la valeur du bien sous-jacent doit reposer sur la valeur du bien à l'état neuf, peu importe l'âge de ce bien au moment de la location
- L'appréciation sur la valeur du bien sous-jacent doit être portée dans l'absolu, qu'il soit significatif ou non pour le preneur. Par conséquent, des preneurs différents devraient parvenir à la même conclusion quant à la question de savoir si un bien sous-jacent donné est de faible valeur.
- Le bien sous-jacent ne peut être de faible valeur que si les deux conditions suivantes sont réunies :
 - le preneur peut tirer avantage de l'utilisation du bien sous-jacent pris isolément ou en le combinant avec d'autres ressources aisément disponibles ;
 - le bien sous-jacent ne dépend pas fortement d'autres biens et n'y est pas étroitement lié.

Autres considération – si l'une des exemptions est remplie et que vous choisissez de ne pas appliquer IFRS 16:

- Doit comptabiliser en charges les paiements de loyers associés à ces contrats, soit selon la méthode linéaire sur la durée du contrat de location, soit selon une autre méthode systématique.
- S'il y a une modification du bail ou une modification de la durée du bail, considérez le bail comme un nouveau bail, ce qui nécessitera une réévaluation des critères d'exemption.

Durée du contrat de location

- Commence à la date de début et comprend tout intervalle de temps durant lequel le bailleur permet au preneur d'utiliser le bien gratuitement.
- Inclus les intervalles suivants :
 - durée non résiliable pendant laquelle le preneur a le droit d'utiliser le bien sous-jacent
 - toute option de prolongation du contrat de location que le preneur a la certitude raisonnable d'exercer ;
 - toute option de résiliation du contrat de location que le preneur a la certitude raisonnable de ne pas exercer.
- Durée non résiliable
 - Un contrat de location n'est plus exécutoire lorsque le locataire et le bailleur ont le droit de résilier le contrat de location sans l'autorisation de l'autre partie avec une pénalité mineure.
 - Seules les options de prolongation et de résiliation détenues par le preneur sont prises en compte pour déterminer la durée du contrat de location. Si seul le bailleur a le droit de résilier un contrat de location, cela n'a aucune incidence sur la période non résiliable.

CONTRATS DE LOCATION (suite)

IFRS 16, en vigueur au 1^{er} janvier 2019 (suite)

Durée du contrat de location (suite)

- Facteurs à prendre en compte pour apprécier si le preneur a la certitude raisonnable d'exercer ou non une option :
 - les termes et conditions contractuels pour les intervalles de temps visés par l'option (périodes optionnelles) par rapport aux taux du marché
 - les aménagements importants de locaux loués au cours de la durée du contrat et dont le preneur s'attend à tirer un avantage économique important lorsque les options seront exerçables ;
 - les coûts relatifs à la résiliation du contrat de location, tels que les coûts de négociation, les coûts de déménagement, les coûts relatifs à la recherche d'un autre bien sous-jacent adapté aux besoins du preneur, les coûts relatifs à l'intégration d'un nouveau bien aux activités du preneur ainsi que les pénalités relatives à la résiliation du contrat de location et les autres coûts semblables, dont les coûts associés à l'obligation de rendre le bien sous-jacent dans l'état (ou au lieu) contractuellement spécifié ;
 - l'importance que présente le bien sous-jacent pour les activités du preneur, compte tenu, par exemple, de sa nature spécifique ou non, de l'endroit où il se trouve et de la disponibilité de solutions de rechange valables ;
 - la conditionnalité liée à l'exercice de l'option (c'est-à-dire lorsque l'option ne peut être exercée que si une ou plusieurs conditions sont remplies) et la probabilité que les conditions soient remplies.
- Le preneur doit réapprécier s'il a la certitude raisonnable d'exercer une option de prolongation du contrat de location ou de ne pas exercer une option de résiliation du contrat de location, s'il se produit un événement ou un changement de circonstances important qui satisfait aux deux conditions suivantes :
 - il dépend de la volonté du preneur ;
 - il a une incidence sur la question de savoir si le preneur a la certitude raisonnable d'exercer une option qu'il n'avait pas incluse dans sa détermination de la durée du contrat de location ou de ne pas exercer une option qu'il avait incluse dans cette détermination.
- L'entité doit modifier la durée du contrat de location si le temps pour lequel le contrat de location est non résiliable change.

Application à un portefeuille

- La norme IFRS 16 vise le traitement comptable applicable à un contrat de location.
- Par mesure de simplification, il est permis à l'entité d'appliquer la présente norme à un portefeuille de contrats de location présentant des caractéristiques similaires si elle peut raisonnablement s'attendre à ce que les effets sur les états financiers de l'application de la présente norme au portefeuille ne diffèrent pas de manière significative des effets que produirait l'application de la présente norme à chacun des contrats de location composant ce portefeuille.
- Si elle comptabilise un portefeuille, l'entité doit utiliser des estimations et des hypothèses qui en reflètent la taille et la composition.

CONTRATS DE LOCATION (suite)

IFRS 16, en vigueur au 1^{er} janvier 2019 (suite)

Regroupement de contrats

L'entité doit regrouper les contrats conclus en même temps ou presque en même temps avec la même partie (ou avec des parties liées à celle-ci) et les comptabiliser comme un seul contrat si au moins une des conditions ci-dessous est remplie :

- les contrats sont négociés en bloc et visent un objectif commercial global qui ne pourrait être compris si les contrats n'étaient pas considérés collectivement ;
- le montant de la contrepartie à payer en vertu de l'un des contrats dépend du prix ou de l'exécution de l'autre contrat ;
- les droits d'utilisation des biens sous-jacents conférés par les contrats constituent une seule composante locative

Identification d'un contrat de location

À la date de passation d'un contrat, l'entité doit apprécier si celui-ci est ou contient un contrat de location. Est-ce qu'il confère le droit de contrôler l'utilisation d'un bien déterminé pour un certain temps moyennant une contrepartie?

Ce n'est qu'en cas de changement dans les termes et conditions d'un contrat que l'entité doit réapprécier si ce contrat est ou contient un contrat de location.

Bien déterminé

- Le bien est habituellement déterminé par sa mention explicite au contrat. Toutefois, un bien peut aussi se trouver implicitement déterminé au moment où il est mis à la disposition du client.
- Si le fournisseur a le droit substantiel de remplacer le bien tout au long de la durée d'utilisation, le client ne détient pas le droit d'utiliser un bien déterminé. Le droit de remplacer le bien est substantiel seulement si les deux conditions suivantes sont réunies :
 - le fournisseur a la capacité pratique de remplacer le bien par un autre tout au long de la durée d'utilisation ;
 - l'exercice du droit de substitution fournirait un avantage économique au fournisseur
- Autres considérations :
 - Un droit de substitution n'est pas substantiel si le fournisseur a le droit ou l'obligation de remplacer le bien seulement à une date donnée ou lorsque se produit un événement donné, ou encore à compter de cette date ou de cet événement
 - Pour apprécier si le droit de substitution du fournisseur est substantiel, l'entité doit se fonder sur les faits et circonstances à la date de passation du contrat et ne doit pas tenir compte des événements futurs dont, à cette date, la survenance n'est pas considérée comme probable.
 - Le droit ou l'obligation du fournisseur de remplacer le bien lors de sa réparation ou de sa maintenance, s'il ne fonctionne pas correctement ou qu'une mise à niveau technique est offerte, n'empêche pas le client de détenir le droit d'utiliser un bien déterminé.
 - Partie d'un bien
 - Une partie de la capacité d'un bien constitue un bien déterminé si elle est physiquement distincte (par exemple, un étage d'un immeuble).
 - Une partie de la capacité ou toute autre partie d'un bien qui n'est pas physiquement distincte ne constitue pas un bien déterminé, à moins qu'elle représente la quasi-totalité de la capacité du bien.

CONTRATS DE LOCATION (suite)

IFRS 16, en vigueur au 1^{er} janvier 2019 (suite)

Identification d'un contrat de location (suite) :

Droit d'obtenir les avantages économiques découlant de l'utilisation – apprécié si, pour tout au long de la durée d'utilisation, le client détient les éléments suivants (discuté plus en détails dans les notes qui suivent) :

- droit d'obtenir la quasi-totalité des avantages économiques découlant de l'utilisation du bien
- droit de décider de l'utilisation du bien

Droit d'obtenir la quasi-totalité des avantages économiques découlant de l'utilisation

- Peut être directement (par exemple, en ayant l'usage exclusif du bien tout au long de sa durée d'utilisation) ou indirectement (par exemple, le droit de sous-louer le bien)
- Les avantages économiques comprennent la production principale et les sous-produits
- Si le contrat exige que le client verse au fournisseur ou à un tiers, à titre de contrepartie, une part des flux de trésorerie découlant de l'utilisation du bien, les flux de trésorerie versés à titre de contrepartie doivent être inclus dans les avantages économiques que le client tire de l'utilisation du bien. Par exemple, si le client est tenu de verser au fournisseur, en contrepartie de l'utilisation d'un espace commercial, un pourcentage des ventes qu'il y réalise.
- Pour effectuer l'appréciation, considérer les avantages économiques qui découlent de l'utilisation du bien dans les limites définies du droit d'utilisation du bien par le client (par exemple, un territoire déterminé, un maximum de kilométrage).

Droit de décider de l'utilisation – Le client a le droit de décider de l'utilisation d'un bien déterminé tout au long de la durée d'utilisation seulement dans l'une ou l'autre des situations suivantes :

- le client a le droit de décider comment utiliser le bien et à quelle fin l'utiliser tout au long de la durée d'utilisation (selon la description ci-dessous) ;
- les décisions pertinentes quant à savoir comment utiliser le bien et à quelle fin l'utiliser sont prédéterminées et l'une ou l'autre des conditions suivantes est remplie :
 - le client a le droit d'exploiter le bien (ou de décider de la manière dont le bien est exploité par d'autres) tout au long de la durée d'utilisation, sans que le fournisseur puisse changer les consignes d'exploitation,
 - le client a conçu le bien (ou des aspects particuliers du bien) d'une façon qui prédétermine comment l'utiliser et à quelle fin l'utiliser tout au long de la durée d'utilisation.

Décisions quant à savoir comment utiliser le bien et à quelle fin l'utiliser – Considérer les droits décisionnels qui présentent le plus de pertinence

- Les droits décisionnels sont pertinents lorsqu'ils ont une incidence sur les avantages économiques à tirer de l'utilisation
- Il est probable que les droits décisionnels les plus pertinents diffèrent d'un contrat à l'autre, selon la nature du bien et les termes et conditions du contrat.

CONTRATS DE LOCATION (suite)

IFRS 16, en vigueur au 1^{er} janvier 2019 (suite)

Identification d'un contrat de location (suite) :

Droits de protection

- Termes et conditions visant à protéger les droits du fournisseur sur le bien ou d'autres biens, à protéger les membres de son personnel ou à assurer la conformité du fournisseur aux lois et règlements.
- N'empêchent habituellement pas le client d'avoir le droit de décider de l'utilisation du bien.
- Exemples – le contrat peut spécifier:
 - le volume d'utilisation maximal du bien ou encore le lieu ou le moment de son utilisation;
 - exiger que le client adopte des pratiques d'exploitation particulières;
 - exiger que le client informe le fournisseur des changements dans la manière dont le bien sera utilisé.

Revenons à la question à laquelle nous essayons de répondre pour déterminer si le contrat est ou contient un contrat de location: Le contrat confère-t-il le droit de contrôler l'utilisation d'un bien déterminé pour un certain temps moyennant une contrepartie? Nous avons déjà abordé le « droit de contrôler » et le « bien déterminé », en laissant « temps » à traiter:

- Peut également être exprimé en termes de volume d'utilisation d'un bien déterminé (par exemple, en unités d'oeuvre qu'une pièce de matériel servira à produire).
- Si le client détient le droit de contrôler l'utilisation d'un bien déterminé pendant seulement une partie de la durée du contrat, alors ce contrat contient un contrat de location pour cette partie de sa durée.

Séparation des composantes d'un contrat

Doit comptabiliser chaque composante locative du contrat comme un contrat de location distinct, séparément des composantes non locatives du contrat.

Preneur :

- Doit répartir la contrepartie sur la base de leur prix distinct relatif.
- Le prix distinct relatif doit être déterminé en fonction du prix que le bailleur ou un autre fournisseur similaire demanderait pour la composante, ou une composante similaire, prise séparément. Si le prix distinct ne peut être observé directement, le preneur doit estimer ce prix, en maximisant l'utilisation d'informations observables.
- Comptabiliser les composantes non locatives conformément aux autres normes applicables.
- Par mesure de simplification, on peut faire le choix de ne pas séparer les composantes locatives des composantes non locatives, mais plutôt de comptabiliser chaque composante locative et les composantes non locatives qui s'y rattachent comme une seule composante, de nature locative (à l'exception, ce choix ne peut être fait pour les dérivés incorporés).

Bailleur

- Doit répartir la contrepartie prévue au contrat en appliquant les dispositions d'IFRS 15, *Produits des activités ordinaires tirés de contrats conclus avec des clients*, en utilisant les règles de « répartition en proportion des prix de vente spécifiques ».

CONTRATS DE LOCATION (suite)
IFRS 16, en vigueur au 1^{er} janvier 2019 (suite)

Preneur – Comptabilisation et évaluation

Actif au titre du droit d'utilisation - Évaluation initiale

À la date de début, le coût de l'actif au titre du droit d'utilisation doit comprendre :

- le montant initial de l'obligation locative (voir les notes ci-dessous) ;
- les paiements de loyers versés à la date de début ou avant cette date, déduction faite des avantages incitatifs à la location reçus ;
- les coûts directs initiaux engagés par le preneur ;
- les coûts de démantèlement, de l'enlèvement et de la restauration

Avantages incitatifs à la location – Paiements que le bailleur fait au preneur dans le cadre d'un contrat de location ou encore remboursement ou prise en charge de coûts du preneur par le bailleur.

Coûts directs initiaux engagés par le preneur – Coûts marginaux engagés pour l'obtention d'un contrat de location, qui n'auraient pas été engagés si le contrat de location n'avait pas été obtenu

Coûts de démantèlement, de l'enlèvement et de la restauration – inclus les coûts suivants :

- une estimation des coûts que le preneur devra engager pour le démantèlement et l'enlèvement du bien sous-jacent ainsi que la restauration du lieu ou pour la remise du bien sous-jacent dans l'état exigé par les termes et conditions du contrat de location
- comptabilisés les coûts lorsque le preneur contracte l'obligation afférente à ces coûts (basé sur la norme IAS 37, *Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels*).
- Exception : n'inclut pas les coûts pour produire des stocks (à la place, on appliquera IAS 2, *Stocks*, pour ces coûts).
- Le preneur contracte l'obligation afférente à ces coûts soit à la date de début, soit par suite de l'utilisation du bien sous-jacent pendant une durée donnée.

Obligation locative – Évaluation initiale

À la date de début, évaluer l'obligation locative à la valeur actualisée des paiements de loyers, actualisé au taux d'intérêt implicite du contrat de location s'il est possible de déterminer facilement ce taux. Sinon, le preneur doit utiliser son taux d'emprunt marginal. Les paiements de loyers incluent :

- les paiements fixes, déduction faite des avantages incitatifs à la location à recevoir ;
- les paiements de loyers variables ;
- les garanties de valeur résiduelle ;
- le prix d'exercice de l'option d'achat
- les pénalités exigées en cas de résiliation

CONTRATS DE LOCATION (suite)

IFRS 16, en vigueur au 1^{er} janvier 2019 (suite)

Preneur – Comptabilisation et évaluation (suite)

Obligation locative – Évaluation initiale (suite)

Les paiements fixes, y compris les paiements de loyers fixes en substance. La forme de ces paiements peut comporter une variabilité, mais en substance, ils sont inévitables. Voici des exemples de situations où on se trouve en présence de paiements de loyers fixes en substance :

- les paiements sont structurés comme des paiements de loyers variables, mais ils ne le sont pas véritablement, car les clauses leur donnant un caractère variable ne correspondent à aucune réalité économique.
- il y a plus d'une série de paiements que le preneur pourrait effectuer, mais une seule de ces séries est réaliste. Ce sont les paiements de cette série que le preneur doit considérer comme les paiements de loyers ;
- il y a plus d'une série de paiements réaliste que le preneur pourrait effectuer et ce dernier doit absolument en effectuer au moins une. Ce sont les paiements de la série dont la valeur actualisée est la moindre que le preneur doit considérer comme les paiements de loyers.

Les paiements de loyers variables sont inclus s'ils sont fonction d'un indice ou d'un taux mentionnés, initialement évalués au moyen de l'indice ou du taux en vigueur à la date de début. Par exemple, les paiements liés à un indice des prix à la consommation ou à un taux d'intérêt de référence (tel que le taux LIBOR) et les paiements qui varient pour tenir compte de l'évolution des prix du marché locatif. Les autres types de paiements de loyers variables seraient comptabilisés dans les résultats.

Garanties de valeur résiduelle

- Une garantie, donnée au bailleur, selon laquelle la valeur (ou une partie de la valeur) du bien sous-jacent au terme du contrat de location ne sera pas inférieure à un montant spécifié.
- Inclus les sommes que le preneur s'attend à devoir payer au bailleur

Prix d'exercice de l'option d'achat – inclus si le preneur a la certitude raisonnable d'exercer cette option (conforme à l'évaluation liée à la durée du contrat de location)

Pénalités exigées en cas de résiliation du contrat de location, - inclus si la durée du contrat de location reflète l'exercice par le preneur de l'option de résiliation du contrat de location (conforme à l'évaluation liée à la durée du contrat de location).

CONTRATS DE LOCATION (suite)

IFRS 16, en vigueur au 1^{er} janvier 2019 (suite)

Preneur – Comptabilisation et évaluation (suite)

Actif au titre du droit d'utilisation - Évaluation ultérieure

Après la date de début, le preneur doit évaluer l'actif au titre du droit d'utilisation en appliquant l'un des modèles suivants :

- le modèle du coût
- S'il s'agit d'un immeuble de placement, application du modèle de la juste valeur décrit dans IAS 40, s'il l'utilise pour ces autres immeubles de placement.
- Peut choisir d'appliquer le modèle de la réévaluation décrit dans IAS 16, si les actifs au titre de droits d'utilisation se rattachent à des immobilisations corporelles de cette catégorie pour lesquelles le modèle de réévaluation est utilisé

Modèle du coût – le preneur doit évaluer l'actif au titre du droit d'utilisation au coût :

- Diminué du cumul des amortissements** (utilisé l'IAS 16) et du cumul des pertes de valeur (utilisé IAS 36) ;
- Ajusté pour tenir compte, le cas échéant, des réévaluations de l'obligation locative, y compris les modifications de contrat de location ou pour refléter la révision des paiements de loyers qui sont en substance des paiements fixes

** L'amortissement sera généralement calculé sur la durée du contrat de location. Exceptions:

- Si la durée de vie utile est inférieure à la durée du contrat de location, amortissez sur la durée de vie utile
- Si le contrat de location transfère au preneur la propriété du bien sous-jacent ou si le coût de l'actif au titre du droit d'utilisation prend en compte l'exercice futur d'une option d'achat par le preneur, le preneur doit amortir l'actif au titre du droit d'utilisation sur la période allant de la date de début jusqu'au terme de la durée d'utilité du bien sous-jacent.

Obligation locative – Évaluation ultérieure

Après la date de début, le preneur doit évaluer l'obligation locative en faisant ce qui suit :

- augmenter la valeur comptable pour refléter les intérêts sur l'obligation locative (utilisé le même taux d'intérêt qui a été utilisé pour actualiser l'obligation locative) ;
- réduire la valeur comptable pour refléter les paiements de loyers effectués ;
- réévaluer la valeur comptable pour refléter la nouvelle appréciation de l'obligation locative ou les modifications de contrat de location ou pour refléter la révision des paiements de loyers qui sont en substance des paiements fixes

Le preneur doit comptabiliser les deux éléments suivants en résultat net :

- les intérêts sur l'obligation locative (à moins qu'il soit inclus dans la valeur comptable d'un actif conformément à une autre norme);
- les paiements de loyers variables qui n'ont pas été pris en compte dans l'évaluation de l'obligation locative dans la période au cours de laquelle se produit l'événement ou la situation qui est à l'origine de ces paiements.

CONTRATS DE LOCATION (suite)

IFRS 16, en vigueur au 1^{er} janvier 2019 (suite)

Preneur – Comptabilisation et évaluation (suite)

Nouvelle appréciation du contrat de location

L'actif au titre du droit d'utilisation et l'obligation locative sont réévalués dans les cas suivants :

- Changement dans la durée du contrat de location
- Changement dans l'appréciation d'une option d'achat ou de fin du contrat de location
- Changement dans les sommes que le preneur s'attend à devoir payer au bailleur au titre d'une garantie de valeur résiduelle
- Changement dans les paiements de loyers futurs (seulement s'il touche les flux de trésorerie) en raison d'une variation de l'indice ou du taux utilisé pour déterminer ces paiements

En règle générale, l'ajustement de l'actif lié au titre du droit d'utilisation est identique à celui de l'obligation locative, de sorte qu'il n'y a pas d'impact immédiat sur le résultat net. Toutefois, si la valeur comptable de l'actif au titre du droit d'utilisation s'en trouve ramenée à zéro et qu'il est nécessaire de réduire encore davantage l'obligation locative, le preneur doit comptabiliser le reste du montant de la réévaluation en résultat net

Les ajustements de réévaluation sont comptabilisés de manière prospective.

Changement dans la durée du contrat de location :

- Réévaluer l'obligation locative en actualisant les paiements de loyers révisés, en utilisant un taux d'actualisation révisé (utiliser le taux d'intérêt implicite du contrat de location pour la durée restante s'il est possible de déterminer facilement ce taux, sinon le preneur doit utiliser son taux d'emprunt marginal à la date de la nouvelle appréciation).

Changement d'une garantie de valeur résiduelle / changement de l'indice ou du taux utilisé pour déterminer les paiements :

- Réévaluer l'obligation locative en actualisant les paiements de loyers révisés, en utilisant le taux d'actualisation original
- Exception : si le changement dans les paiements de loyers résulte de la fluctuation d'un taux d'intérêt variable, utiliser un taux d'actualisation révisé qui reflète les variations de taux d'intérêt

Modifications de contrat de location

Une modification de contrat de location est un changement dans l'étendue ou la contrepartie d'un contrat de location par rapport aux termes et conditions initiaux.

Le preneur doit considérer une modification de contrat de location comme un contrat de location distinct si les deux conditions suivantes sont remplies :

- la modification élargit l'étendue du contrat de location par l'ajout d'un droit d'utiliser un ou plusieurs biens sous-jacents ;
- la contrepartie prévue au contrat de location augmente d'un montant proportionné au prix distinct du droit d'utilisation ajouté.

CONTRATS DE LOCATION (suite)

IFRS 16, en vigueur au 1^{er} janvier 2019 (suite)

Preneur – Comptabilisation et évaluation (suite)

Modifications de contrat de location (suite)

Dans le cas où la modification de contrat de location n'est pas traitée comme un contrat de location distinct, le preneur doit, à la date d'entrée en vigueur de la modification, faire ce qui suit :

- Répartir la contrepartie prévue comme s'il s'agissait d'une composante distincte du contrat (traité précédemment dans ce document)
- Déterminer la durée du contrat de location modifié
- Réévaluer l'obligation locative en actualisant les paiements de loyers révisés au moyen d'un taux d'actualisation révisé.

La réévaluation de l'actif au titre du droit d'utilisation sera comptabilisée selon ce qui suit :

- Pour une modification qui diminue l'étendue du contrat de location, réduire la valeur comptable de l'actif au titre du droit d'utilisation pour refléter la résiliation partielle ou totale du contrat de location, et comptabiliser en résultat net tout profit ou perte se rattachant à cette résiliation ;
- Pour toute autre modification de contrat de location, apporter à l'actif au titre du droit d'utilisation un ajustement correspondant.

Preneur – Présentation

État de la situation financière – Présentation

- les actifs au titre de droits d'utilisation – présenter séparément des autres actifs ou les inclure dans les immobilisations corporelles avec un information à fournir. À l'exception, si les actifs au titre de droits d'utilisation répondent à la définition d'un immeuble de placement, ils doivent donc être présentés en tant qu'immeuble de placement
- les obligations locatives - présenter séparément ou combiner avec d'autres passifs avec des informations à fournir

État du résultat net et des autres éléments du résultat global – Présentation

- la charge d'intérêts (inclus dans les charges financières)
- Amortissement des actifs au titre du droit d'utilisation (peut être incluse dans les autres charges d'amortissement)

Tableau des flux de trésorerie - Présentation

- les sorties de trésorerie se rapportant au principal de l'obligation locative dans les activités de financement ;
- les sorties de trésorerie se rapportant à la charge d'intérêts sur l'obligation locative (IAS 7) ;
- les paiements de loyers au titre de contrats de location à court terme, les paiements de loyers dont le bien sous-jacent est de faible valeur et les paiements de loyers variables qui n'ont pas été pris en compte dans l'évaluation de l'obligation locative, dans les activités d'exploitation.

CONTRATS DE LOCATION (suite)
IFRS 16, en vigueur au 1^{er} janvier 2019 (suite)

Preneur – Informations à fournir

Informations à fournir qualitatives exigées :

- la nature des activités de location du preneur ;
- les sorties de trésorerie futures qui n'ont pas été prises en compte dans l'évaluation des obligations locatives et auxquelles le preneur est potentiellement exposé :
 - de paiements de loyers variables
 - d'options de prolongation et d'options de résiliation
 - de garanties de valeur résiduelle
 - de contrats de location qui n'ont pas encore débuté, mais par lesquels le preneur est engagé ;
- les restrictions ou clauses contingentes (covenants) que comportent les contrats de location ;
- les transactions de vente et de cession-bail

Informations à fournir quantitatives exigées :

- la dotation aux amortissements pour les actifs au titre de droits d'utilisation, par catégorie
- la charge d'intérêts sur les obligations locatives ;
- la charge comptabilisée relativement aux contrats de location à court terme (non requis pour les contrats de location dont la durée est d'un mois ou moins) ;
- la charge comptabilisée relativement aux contrats de location dont le bien sous-jacent est de faible valeur terme (non requis pour les contrats de location dont la durée est d'un mois ou moins) ;
- la charge relative aux paiements de loyers variables non pris en compte dans l'évaluation de l'obligation locative ;
- les produits de sous-location tirés d'actifs au titre de droits d'utilisation ;
- le total des sorties de trésorerie relatives aux contrats de location ;
- les entrées d'actifs au titre de droits d'utilisation ;
- les profits ou pertes résultant de transactions de vente ou de cession-bail ;
- la valeur comptable des actifs au titre de droits d'utilisation à la date de clôture, par catégorie

Autres exigences d'informations à fournir

- Montant des contrats de location à court terme, si la dépense actuelle est différente des engagements de location à court terme à la fin de la période
- Si un immeuble de placement, devra également satisfaire aux exigences en matière d'information à fournir de la norme IAS 40
- Si vous utilisez un modèle de réévaluation, vous devrez également vous conformer à la norme IAS 16
- Présenter l'analyse des échéances des passifs au titre des contrats de location séparément des analyses des échéances des autres passifs financiers (voir IFRS 7).
- Si le preneur comptabilise des contrats de location à court terme ou des contrats de location dont le bien sous-jacent est de faible valeur, il doit l'indiquer.

CONTRATS DE LOCATION (suite)
IFRS 16, en vigueur au 1^{er} janvier 2019 (suite)

Bailleur – Classement des contrats de location-acquisition

Contrat de location-financement – un contrat de location qui transfère la quasi-totalité des risques et des avantages inhérents à la propriété du bien sous-jacent. Doit être classé comme un contrat de location-financement si l'un des critères suivants est respecté :

- Transfert au preneur de la propriété du bien sous-jacent ;
- la durée du contrat de location couvre la majeure partie de la durée de vie économique du bien sous-jacent (au jugement – il n'y a pas d'indication quantitative sous les normes, pour les NCECF, utiliser $\geq 75\%$)
- la valeur actualisée (VA) des paiements de loyers s'élève au moins à la quasi-totalité de la juste valeur du bien sous-jacent (au jugement – il n'y a pas d'indication quantitative sous les normes, pour les NCECF, utiliser $\geq 90\%$)
- le bien sous-jacent est d'une nature tellement spécifique que seul le preneur peut l'utiliser sans lui apporter de modifications majeures

Facteurs secondaires à considérer pour déterminer s'il s'agit d'un contrat de location-financement

- si le preneur peut résilier le contrat de location, les pertes que le bailleur subit relativement à la résiliation sont à la charge du preneur ;
- les profits ou les pertes résultant de la variation de la juste valeur résiduelle reviennent au preneur ou sont à sa charge
- le preneur a la faculté de prolonger la location moyennant un loyer sensiblement inférieur à celui du marché.

Autres considérations :

- Lorsqu'un contrat de location comporte à la fois un élément terrains et un élément constructions
 - le bailleur doit considérer séparément le classement de chaque élément :
 - doit répartir les paiements de loyers proportionnellement aux justes valeurs relatives
 - Si l'élément terrains n'est pas d'un montant significatif par rapport à l'ensemble, il est possible de traiter en bloc les terrains et les constructions aux fins du classement du contrat de location
 - Pour les terrains, considérer, en principe, une durée de vie économique indéterminée
- Contrat de sous-location - Transaction dans le cadre de laquelle un bien sous-jacent est reloué par son preneur (le « bailleur intermédiaire ») à un tiers, le contrat de location (le « contrat de location principal ») conclu entre le bailleur et le preneur principaux demeurant en vigueur.
 - le bailleur intermédiaire évaluera si le contrat de sous-location est un contrat de location-financement ou un contrat de location simple en utilisant les critères cités ci-dessus, mais seulement dans le contexte de l'actif au titre du droit d'utilisation issu du contrat de location principal et non par rapport au bien sous-jacent
 - Si le contrat de location principal est à court terme que l'entité, à titre de preneur, a utilisé l'exemption, alors le contrat de sous-location doit être classé en tant que contrat de location simple.

CONTRATS DE LOCATION (suite)

IFRS 16, en vigueur au 1^{er} janvier 2019 (suite)

Bailleur – Comptabilisation et évaluation

À la date de début, le bailleur doit comptabiliser dans l'état de la situation financière les actifs détenus en vertu d'un contrat de location-financement et les présenter comme des créances pour un montant égal à l'investissement net dans le contrat de location.

- VA des éléments suivants :
 - les paiements fixes, déduction faite des avantages incitatifs à la location à payer ;
 - les paiements de loyers variables qui sont fonction d'un indice ou d'un taux, initialement évalués au moyen de l'indice ou du taux en vigueur à la date de début ;
 - les garanties de valeur résiduelle
 - le prix d'exercice de l'option d'achat que le preneur a la certitude raisonnable d'exercer;
 - les pénalités exigées en cas de résiliation du contrat de location.
- Les coûts directs initiaux, autres que ceux engagés par des bailleurs qui sont fabricants ou distributeurs, sont inclus dans l'évaluation initiale
- Taux d'actualisation – utiliser le taux d'intérêt implicite du contrat de location

Bailleurs qui sont fabricants ou distributeurs

- 2 types de revenus : profit ou perte sur la « vente » du bien sous-jacent et le revenu de financement sur la durée du contrat de location
- Produits des activités ordinaires = moindre de la juste valeur du bien sous-jacent ou la VA des paiements de loyers (actualisé en utilisant le taux d'intérêt du marché).
- Coût des ventes = coût ou la valeur comptable du bien sous-jacent, moins la VA de la valeur résiduelle non garantie
- Les coûts engagés pour l'obtention d'un contrat de location-financement sont passés en charges

Évaluation ultérieure

- Répartir les paiements entre la réduction du capital recevable et les produits financiers
- Appliquer les dispositions d'IFRS 9 en matière de décomptabilisation et de dépréciation, y compris réviser régulièrement les estimations des valeurs résiduelles non garanties

Contrats de location simple

- Si le contrat de location ne satisfait pas aux critères pour être considéré comme un contrat de location-financement, il sera donc automatiquement considéré comme un contrat de location simple.
- Biens sous-jacents – présentés dans l'état de la situation financière selon leur nature et amortis normalement.
- Coûts directs initiaux – ajoutés à la valeur comptable du bien sous-jacent (qui sera sujet à l'amortissement)
- Utiliser les dispositions d'IAS 36 pour l'évaluation de la perte de valeur
- Paiements de loyers – comptabiliser en produits les paiements de loyers provenant des contrats de location simple soit selon la méthode linéaire, soit selon une autre méthode systématique

CONTRATS DE LOCATION (suite)
IFRS 16, en vigueur au 1^{er} janvier 2019 (suite)

Bailleur – Comptabilisation et évaluation (suite)

Modifications de contrat de location

- Le bailleur doit considérer une modification de contrat de location-financement comme un contrat de location distinct si les deux conditions suivantes sont remplies :
 - la modification élargit l'étendue du contrat de location par l'ajout d'un droit d'utiliser un ou plusieurs biens sous-jacents ;
 - la contrepartie prévue au contrat de location augmente d'un montant proportionné au prix distinct du droit d'utilisation ajouté
- Si la modification de contrat de location-financement n'est pas considérée comme un contrat de location distinct, le bailleur doit comptabiliser cette modification comme suit :
 - dans le cas où le contrat de location aurait été classé comme un contrat de location simple si la modification avait été en vigueur à la date de passation, le bailleur doit :
 - comptabiliser la modification de contrat de location comme un nouveau contrat de location à compter de la date d'entrée en vigueur de la modification,
 - évaluer la valeur comptable du bien sous-jacent comme correspondant à l'investissement net dans le contrat de location immédiatement avant la date d'entrée en vigueur de la modification de contrat de location ;
- dans tout autre cas, le bailleur doit appliquer les dispositions d'IFRS 9.

Bailleur – Informations à fournir

- La nature des activités de location du bailleur ;
- La manière dont le bailleur gère les risques liés aux droits qu'il conserve sur les biens sous-jacents. Plus particulièrement, le bailleur doit indiquer sa stratégie de gestion des risques, y compris les moyens utilisés pour réduire ces risques. De tels moyens peuvent comprendre, par exemple, des accords de rachat, des garanties de valeur résiduelle ou des paiements de loyers variables pour utilisation au-delà de limites déterminées ;
- Pour les contrats de location-financement :
 - le profit ou la perte sur vente ;
 - les produits financiers tirés de l'investissement net dans le contrat de location ;
 - les produits se rapportant aux paiements de loyers variables non inclus dans l'évaluation de l'investissement net dans le contrat de location ;
 - les explications qualitatives et quantitatives au sujet des variations importantes de la valeur comptable de l'investissement net dans les contrats de location-financement ;
 - une analyse des échéances des créances locatives, en présentant les paiements de loyers non actualisés à recevoir sur une base annuelle pour au moins chacune des cinq premières années et leur montant total pour les années subséquentes.
 - le rapprochement les paiements de loyers non actualisés et l'investissement net dans le contrat de location, y compris les produits financiers non acquis, ainsi que du montant actualisé de toute valeur résiduelle non garantie.

CONTRATS DE LOCATION (suite)

IFRS 16, en vigueur au 1^{er} janvier 2019 (suite)

Bailleur – Informations à fournir (suite)

- Pour les contrats de location simple :
 - Pour les immobilisations corporelles faisant l'objet d'un contrat de location simple, appliquer les obligations en matière d'informations à fournir d'IAS 16, mais elles doivent être présentés séparément des informations relatives aux biens détenus en propre et utilisés par lui
 - Appliquer les obligations en matière d'informations à fournir d'IAS 36, d'IAS 38, d'IAS 40 et d'IAS 41 pour les biens faisant l'objet de contrats de location simple
 - Une analyse des échéances des paiements de loyers, en présentant les paiements de loyers non actualisés à recevoir sur une base annuelle pour au moins chacune des cinq premières années et leur montant total pour les années subséquentes

Transactions de cession-bail

- Si une entité (le « vendeur-preneur ») cède un bien à une autre entité (l'« acheteur-bailleur ») et qu'elle le reprend en location de l'acheteur-bailleur (en gros, la « vente » d'un bien avec l'acheteur qui cède le bien au vendeur).
- Appliquer les dispositions d'IFRS 15 relatives à la détermination du moment où une obligation de prestation est remplie pour déterminer si la cession doit être comptabilisée comme une vente.
- Si la cession du bien par le vendeur-preneur satisfait aux exigences pour être comptabilisée comme une vente d'actif :
 - le vendeur-preneur doit évaluer l'actif au titre du droit d'utilisation proportionnellement à la valeur comptable antérieure du bien et comptabiliser le profit ou la perte réalisé
 - l'acheteur-bailleur doit comptabiliser l'achat du bien en suivant les dispositions de la présente norme (IFRS 16)
- Si la juste valeur de la contrepartie de la vente de l'actif ne correspond pas à la juste valeur de ce dernier, ou si les paiements de loyers ne sont pas aux taux du marché, des ajustements seront requis pour évaluer le produit de la vente à la juste valeur :
 - Évaluation - sur la base du plus facile à déterminer des deux montants suivants :
 - la différence entre la juste valeur de la contrepartie de la vente et la juste valeur de l'actif ;
 - la différence entre la VA des paiements de loyers prévus au contrat et la VA des paiements de loyers aux taux du marché.
 - Comptabilisation :
 - considérer les conditions inférieures à celles du marché comme des paiements de loyers anticipés ;
 - considérer les conditions supérieures à celles du marché comme un financement supplémentaire accordé par l'acheteur-bailleur au vendeur-preneur.
- Si la cession du bien ne rencontrent pas les exigences pour être comptabilisée comme une vente :
 - le vendeur-preneur doit laisser le bien cédé comptabilisé et il doit comptabiliser un passif financier égal au produit de la cession ;
 - l'acheteur-bailleur ne doit pas comptabiliser le bien cédé et il doit comptabiliser un actif financier égal au produit de la cession
 - Les deux parties utiliseront les dispositions 'IFRS 9 pour comptabiliser l'actif ou le passif financier.

CONTRATS DE LOCATION (suite)
IFRS 16, en vigueur au 1^{er} janvier 2019 (suite)

Exemple pour les contrats de location

La société Golden, une petite société publique, conclut un contrat avec un fournisseur le 1^{er} juillet 20X1 pour l'utilisation d'un équipement de fabrication. Les données qui suivent sont pertinentes dans le cadre du contrat de location.

- 1) La durée du contrat de location non résiliable est de quatre ans, sans option de renouvellement. Des paiements de 55 000 \$ doivent être versés le 30 juin de chaque année, le premier paiement devant être effectué le 1^{er} juillet 20X1.
- 2) La juste valeur du matériel au 1^{er} juillet 20X1 est de 235 000 \$. L'équipement a une durée de vie économique de six ans, sans valeur de récupération.
- 3) À la fin du contrat, Golden a l'option d'acheter l'équipement de fabrication au prix de 30 000 \$, date à laquelle la juste valeur devrait s'élever à 40 000 \$.
- 4) Golden amortit sur une base linéaire l'équipement similaire qu'elle possède, en utilisant le modèle du coût.
- 5) Le taux d'emprunt supplémentaire de Golden est de 4 % par an. Le preneur sait que le bailleur a utilisé un taux de 5 % dans le calcul des paiements de loyers.
- 6) La clôture de l'exercice de Golden est le 31 décembre.

Travaux requis

- a) Est-ce que ce contrat est un contrat de location?
- b) S'il s'agit d'un contrat de location, est-ce que Golden peut utiliser l'une des exemptions de comptabilisation pour ne pas appliquer IFRS 16?
- c) Préparer les écritures de journal des documents comptables de Golden qui se rapportent au contrat de location pour 20X1 et 20X2.
- d) Supposons que Golden ne soit pas une société ouverte et utilise les NCECF. Indiquez le type de contrat de location que la société Golden a conclu et le traitement comptable applicable. Analyser tous les critères.

CONTRATS DE LOCATION (suite)
IFRS 16, en vigueur au 1^{er} janvier 2019 (suite)

Solution pour les contrats de location

- a) Est-ce que ce contrat est un contrat de location? Oui, selon l'analyse suivante :
- Il existe un bien déterminé (équipement de fabrication) que Golden peut utiliser. Rien n'indique qu'il existe un quelconque droit matériel de substituer
 - Golden a le droit de contrôler l'utilisation du bien sous-jacent, justifié par les faits ci-dessous :
 - Golden a le droit d'obtenir la quasi-totalité des avantages économiques découlant de son utilisation, dans la mesure où elle dispose de l'utilisation exclusive des équipements de fabrication tout au long du contrat;
 - Golden a le droit de diriger l'utilisation de l'actif, tout comme elle a le droit d'indiquer comment et dans quel but l'équipement de fabrication est utilisé pendant la période d'utilisation. Golden semble disposer de tous les droits de décision liés à l'utilisation de l'actif, car rien n'indique le contraire.
- b) Ce contrat de location ne rencontre aucun des critères pour profiter de l'exemption d'IFRS 16 :
- Contrat de location à court terme : durée de 12 mois ou moins. Golden ne respecte pas ce critère puisque le contrat est d'une durée de quatre ans. De plus, il contient une option d'achat, ce qui le disqualifie automatiquement comme un contrat de location à court terme
 - Contrats de location pour lesquels le bien sous-jacent a une faible valeur. L'équipement de fabrication a une juste valeur de 235 000 \$, il est donc clair que sa valeur n'est pas faible.
- c) Option d'achat à prix de faveur, car l'achat d'équipement de fabrication est de 30 000 \$ alors que la juste valeur évaluée est de 40 000 \$. Golden est raisonnablement certain d'exercer cette option; par conséquent, elle devrait être incluse dans l'évaluation initiale

Paiements de début de période
 Nombre d'années = 4
 Taux annuel = 5 % (taux implicite du contrat de location)
 Paiements = 55 000 \$
 Valeur future = 30 000 \$
 Calculer la valeur actuelle : 229 460 \$

1 ^{er} juil. 20X1	Actif au titre du droit d'utilisation	229 460	
	Obligation en vertu du contrat de location-financement		229 460
	Obligation en vertu du contrat de location-financement	55 000	
	Trésorerie		55 000
31 déc. 20X1	Charge d'amortissement	19 122	
	Amortissement cumulé		19 122
	$229\,460 / 6 \times 6/12$ (Utilisé 6 ans de durée de vie économique)		
	Charge d'intérêts	4 362	
	Intérêts à payer		4 362
	$229\,460 - 55\,000 = 174\,460; 174\,460 \times 5\% \times 6/12$		

CONTRATS DE LOCATION (suite)

IFRS 16, en vigueur au 1^{er} janvier 2019 (suite)

Solution pour les contrats de location (suite)

30 juin 20X2	Charge d'intérêts	4 361	
	Intérêts à payer	4 362	
	Obligations en vertu du contrat de location-financement (écriture d'équilibrage)	46 277	
	Trésorerie		55 000
31 déc. 20X2	Charge d'amortissement	38 243	
	Amortissement cumulé		38 243
	229 460 / 6		
	Charge d'intérêts	3 205	
	Intérêts à payer		3 205
	(174 460 \$ – 46 277) x 5 % x 6/12		

d) NCECF – le contrat de location serait considéré comme un contrat de location-acquisition

- Il n'y a pas de transfert de propriété, mais il existe une option d'achat à prix de faveur puisque Golden peut acheter l'équipement de fabrication au prix de 30 000 \$ alors que la juste valeur évaluée sera de 40 000 \$. Cela suffit pour considérer qu'il s'agit d'un contrat de location-acquisition, mais les autres critères seront analysés, tel que requis
- Durée du contrat de location sur la durée de vie économique = $4/6 = 67\%$, ce qui, en soi, ne peut pas être considéré comme étant une proportion considérable de la vie économique du bien (selon les NCECF, doit être d'au moins 75 %)
- La VA des paiements minimaux au titre de la location correspond à la quasi-totalité de la juste valeur de l'actif loué (selon les NCECF, doit être d'au moins 90 %) calculée ci-après.

	Paiements de début de période		
	Nombre d'années = 4		
	Taux annuel = 5 % (moindre du taux implicite du contrat de location et le taux d'intérêts d'emprunt supplémentaire)		
	Paiements = 55 000 \$		
	Valeur future = 30 000 \$		
	Calculer la valeur actuelle : 233 274 \$		
	Selon le % de la juste valeur 233 274 / 235 000 \$ = 99,3 %		
1 ^{er} juil. 20X1	Équipement loué sous un contrat de location-acquisition	233 274	
	Obligation en vertu du contrat de location-acquisition		233 274
	Obligation en vertu du contrat de location-acquisition	55 000	
	Trésorerie		55 000
31 déc. 20X1	Charge d'amortissement	19 440	
	Amortissement cumulé		19 440
	233 274 / 6 x 6/12		
	(Utilisé 6 ans de durée de vie économique)		
	Charge d'intérêts	3 565	
	Intérêts à payer		3 565
	233 274 – 55 000 = 178 274; 178 274 x 4 % x 6/12		

CONTRATS DE LOCATION (suite)
IFRS 16, en vigueur au 1^{er} janvier 2019 (suite)

Solution pour les contrats de location (suite)

30 juin 20X2	Charge d'intérêts	3 566	
	Intérêts à payer	3 565	
	Obligations en vertu du contrat de location-financement (écriture d'équilibrage)	47 869	
	Trésorerie		55 000
31 déc. 20X2	Charge d'amortissement	38 879	
	Amortissement cumulé		38 879
	233 274 / 6		
	Charge d'intérêts	2 608	
	Intérêts à payer		2 608
	$(178\,274 \$ - 47\,869) \times 4 \% \times 6/12$		

IMMOBILISATIONS CORPORELLES DÉTENUES PAR LES ORGANISMES SANS BUT LUCRATIF
OSBL 4433, en vigueur au 1^{er} janvier 2019

En mars 2018, cette nouvelle norme a été publiée pour remplacer le chapitre 4431. Elle s'appliquera aux exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2019 et son application anticipée est permise.

Il nécessite l'application des chapitres 3061, *Immobilisations corporelles* et 3110, *Obligations liées à la mise hors service d'immobilisations*. La plupart des exigences des chapitres 3061 et 3110 se trouvaient dans « l'ancien » chapitre 4431; le « nouveau » chapitre 4433 ne fournira donc désormais des indications que sur les problèmes propres aux OSBL.

Voici un résumé des éléments clés du chapitre 4433:

- Immobilisation corporelle reçue en apport – Comptabilisé à la juste valeur + tous les frais directement rattachés à l'acquisition
 - L'estimation de la juste valeur peut se fonder sur des valeurs de marché ou d'expertise
 - Dans les cas inhabituels où la juste valeur ne peut être déterminée, l'immobilisation corporelle et l'apport correspondant doivent être comptabilisés pour une valeur symbolique.
- Certaines oeuvres d'art et certains trésors historiques – ne font l'objet d'aucun amortissement:
 - Si la durée de vie si longue qu'elle est pratiquement illimitée.
 - Appartiennent à cette catégorie sont ceux dont la valeur culturelle, esthétique ou historique est telle qu'ils méritent d'être préservés à perpétuité.
 - En outre, il faut que l'organisme possède la capacité technologique et financière de continuer à protéger et à préserver ces biens.
 - Notez que s'il fait partie d'une collection, utiliser le chapitre 4441
- Lorsque les circonstances indiquent qu'une immobilisation corporelle a subi une dépréciation, sa valeur comptable nette doit être ramenée à la juste valeur ou au coût de remplacement.
 - Une réduction de valeur ne doit pas faire l'objet de reprises.
 - On peut choisir, pour chacune des immobilisations corporelles, d'évaluer la réduction de valeur en se fondant sur sa juste valeur ou sur son coût de remplacement.
 - Une immobilisation corporelle peut avoir subi une dépréciation lorsque les circonstances indiquent qu'elle ne contribue plus à la capacité de l'organisme de fournir des biens et des services, ou que la valeur des avantages économiques futurs ou du potentiel de service qui sont associés à l'immobilisation corporelle est inférieure à sa valeur comptable nette. Des exemples sont fournis dans le Manuel.
 - La perte de valeur est comptabilisée à titre de charge dans l'état des résultats
 - Tout montant correspondant est déduit de tout apport reporté non amorti relatif à cette immobilisation et est comptabilisé en produits, pourvu que toutes les affectations aient été respectées
- Informations à fournir :
 - S'il y a une réduction de valeur, utiliser les exigences de divulgation de la norme NCECF 3063, *Dépréciation d'actifs à long terme*. Il faut également indiquer si la dépréciation a été fondée sur la juste valeur ou sur son coût de remplacement.
 - La nature et le montant des immobilisations corporelles reçues en apport au cours de la période
 - Des informations doivent être fournies sur les immobilisations corporelles reçues en apport comptabilisées pour une valeur symbolique.

IMMOBILISATIONS CORPORELLES DÉTENUES PAR LES ORGANISMES SANS BUT LUCRATIF (suite)
OSBL 4433, en vigueur au 1^{er} janvier 2019

- Exemption pour les petits organismes (même que dans « l'ancien » chapitre)
 - Critère – la moyenne des produits annuels constatés pour l'exercice considéré et pour l'exercice précédent est inférieure à 500 000 \$.
 - Une fois les critères remplis, même si vous tombez sous la barre des 500 000 \$, vous devez continuer à capitaliser et à amortir.
 - Informations à fournir :
 - la méthode suivie pour la comptabilisation des actifs immobilisations corporelles (par exemple, capitalisé et aucun amortissement ou passés en charges à 100 %);
 - des informations sur les grandes catégories d'immobilisations corporelles qui ne sont pas comptabilisées dans l'état de la situation financière, notamment une description des immobilisations;
 - si les immobilisations corporelles sont passées en charges intégralement, le montant passé en charges au cours de la période.
- Dispositions transitoires :
 - Lors de la première application du chapitre 4433, appliquer de manière prospective
 - Dans la première année d'application, si les exigences de décomposition du chapitre 3061, sont applicables, les OSBL peuvent attribuer les coûts et l'amortissement à leurs composantes basé en proportion :
 - soit de leur coût ou de leur juste valeur relatifs à la date d'acquisition des immobilisations;
 - soit de leur juste valeur ou de leur coût de remplacement relatifs à la date de première application du présent chapitre.
 - Ajusté le solde d'ouverture de l'actif net à la date de première application du présent chapitre pour tenir compte des dépréciations partielles des immobilisations corporelles qui existent à cette date.

ACTIFS INCORPORELS DÉTENUS PAR LES ORGANISMES SANS BUT LUCRATIF OSBL 4434, en vigueur au 1^{er} janvier 2019

En mars 2018, cette nouvelle norme a été publiée pour remplacer le chapitre 4432. Elle s'appliquera aux exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2019 et son application anticipée est permise.

Il nécessite l'application du chapitre 3064, *Écart d'acquisitions et actifs incorporels*. La plupart des exigences du chapitre 3064 se trouvaient dans « l'ancien » chapitre 4432; le « nouveau » chapitre 4434 ne fournira donc désormais que des indications sur les problèmes propres aux OBNL.

Voici un résumé des éléments clés du chapitre 4434:

- Actif incorporel reçu en apport – Comptabilisé à la juste valeur + tous les frais directement rattachés à l'acquisition
 - L'estimation de la juste valeur peut se fonder sur des valeurs de marché ou d'expertise
 - Dans les cas inhabituels où la juste valeur ne peut être déterminée, doit être comptabilisé pour une valeur symbolique.
- Lorsque les circonstances indiquent qu'un actif incorporel a subi une dépréciation, sa valeur comptable nette doit être ramenée à la juste valeur ou au coût de remplacement.
 - Une réduction de valeur ne doit pas faire l'objet de reprises.
 - On peut choisir, pour chacun des actifs incorporels, d'évaluer la réduction de valeur en se fondant sur sa juste valeur ou sur son coût de remplacement.
 - Un actif incorporel peut avoir subi une dépréciation lorsque les circonstances indiquent qu'elle ne contribue plus à la capacité de l'organisme de fournir des biens et des services, ou que la valeur des avantages économiques futurs ou du potentiel de service qui sont associés à l'actif incorporel est inférieure à sa valeur comptable nette. Des exemples sont fournis dans le Manuel.
 - La perte de valeur est comptabilisée à titre de charge dans l'état des résultats
 - Tout montant correspondant est déduit de tout apport reporté non amorti relatif à cet actif et est comptabilisé en produits, pourvu que toutes les affectations aient été respectées
- Informations à fournir :
 - S'il y a une réduction de valeur, utiliser les exigences de divulgation de la norme NCECF 3063, *Dépréciation d'actifs à long terme*. Il faut également indiquer si la dépréciation a été fondée sur la juste valeur ou sur son coût de remplacement.
 - La nature et le montant des actifs incorporels reçus en apport au cours de la période
 - Des informations doivent être fournies sur les actifs incorporels reçus en apport comptabilisés pour une valeur symbolique.
- Exemption pour les petits organismes (même que dans « l'ancien » chapitre)
 - Critère – la moyenne des produits annuels constatés dans l'état des résultats pour l'exercice considéré et pour l'exercice précédent est inférieure à 500 000 \$.
 - Une fois les critères remplis, même si vous tombez sous la barre des 500 000 \$, vous devez continuer à appliquer le chapitre 3064.
 - Informations à fournir :
 - la méthode suivie pour la comptabilisation des actifs incorporels;
 - des informations sur les grandes catégories d'actifs incorporels non inscrites à l'actif, y compris une description de ceux-ci;
 - si les actifs incorporels sont passés en charges intégralement, le montant passé en charges au cours de la période.

**ACTIFS INCORPORELS DÉTENUS PAR LES ORGANISMES SANS BUT LUCRATIF
(suite)
OSBL 4434, en vigueur au 1^{er} janvier 2019**

- Dispositions transitoires :
 - Lors de la première application du chapitre 4434, appliquer de manière prospective
 - Ajusté le solde d'ouverture de l'actif net à la date de première application du présent chapitre pour tenir compte des dépréciations partielles des actifs incorporels qui existent à cette date.

COLLECTIONS DÉTENUES PAR LES ORGANISMES SANS BUT LUCRATIF OSBL 4441, en vigueur au 1^{er} janvier 2019

En mars 2018, cette nouvelle norme a été publiée pour remplacer le chapitre 4440. Elle s'appliquera aux exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2019 et son application anticipée est permise.

Voici un résumé des éléments clés du chapitre 4441:

Nature des collections

- Collections : œuvres d'art, trésors historiques et actifs semblables qui satisfont aux critères suivants :
 - ils sont destinés à être exposés, ou sont détenus à des fins d'éducation ou de recherche;
 - ils font l'objet de soins particuliers visant leur protection et leur préservation;
 - ils font l'objet d'une politique interne exigeant que le produit de leur vente serve à l'acquisition d'autres pièces qui s'ajouteront à la collection, ou au maintien de la collection existante.
- Les collections comprennent des pièces souvent rares ou uniques et ont une valeur culturelle et historique
- Généralement détenues par des musées ou des galeries, parfois par d'autres OSBL (p. ex., une église peut détenir une collection d'artefacts historiques).
- Les œuvres d'art, trésors historiques et éléments semblables qui ne font pas partie d'une collection sont traités par les chapitres appropriés (par exemple, les stocks, les placements, les immobilisations corporelles, les actifs incorporels) d'après leur utilisation prévue.

Comptabilisation et évaluation

- Comptabilisées soit au coût, soit pour une valeur symbolique. Doit utiliser la même méthode pour toutes les collections. Exception : Si l'organisme sans but lucratif comptabilise ses collections au coût et que le coût d'une ou de plusieurs pièces ou collections reçues en apport ne peut être déterminé au prix d'un effort raisonnable, il doit comptabiliser les pièces en cause pour une valeur symbolique. Cela ne l'empêche pas de comptabiliser les autres pièces de ses collections au coût.
- Le coût des collections comprend :
 - Le prix d'achat des pièces acquises;
 - Pour les pièces d'une collection reçues en apport, le coût est réputé correspondre à la juste valeur à la date de l'apport. L'estimation de la juste valeur peut se fonder sur des valeurs de marché ou d'expertise.
 - Tous les autres frais directement rattachés à l'acquisition des pièces des collections, tels que les frais d'installation, les frais de conception et les honoraires d'ingénieurs, les frais juridiques, les frais d'arpentage, les frais d'assainissement et d'aménagement d'un terrain, les frais de transport et les droits de douane.
- Les coûts engagés pour protéger et préserver les pièces des collections constituent des frais de réparations et d'entretien et doivent être passés en charges.
- Une pièce de collection acquise pour considérablement moins que sa juste valeur, on doit la comptabiliser à la juste valeur et présenter la différence à titre d'apport
- Une pièce de collection achetée et comptabilisée pour une valeur symbolique :
 - La différence entre le prix d'acquisition et la valeur symbolique est comptabilisée dans l'état des résultats.
 - Les autres frais rattachés à l'acquisition sont comptabilisés dans l'état des résultats.
- Les collections ne font l'objet d'aucun amortissement.

COLLECTIONS DÉTENUES PAR LES ORGANISMES SANS BUT LUCRATIF (suite) OSBL 4441, en vigueur au 1^{er} janvier 2019

Comptabilisation et évaluation (suite)

- Pour les items reçus en apports, utilisez la juste valeur à la date de l'apport. L'estimation de la juste valeur peut se fonder sur des valeurs de marché ou d'expertise.
- Une collection ou une pièce de collection comptabilisée au coût doit faire l'objet d'une réduction de valeur lorsque des événements ou des changements de situation indiquent que sa valeur comptable nette risque d'être supérieure à sa juste valeur. La valeur comptable nette de la collection ou de la pièce de collection doit alors être ramenée à sa juste valeur ou à son coût de remplacement.
 - Une réduction de valeur ne doit pas faire l'objet de reprises.
 - peut choisir, pour chacune des pièces de collection ou pour chacune des collections, d'évaluer la réduction de valeur en se fondant sur sa juste valeur ou sur son coût de remplacement
 - Des exemples d'événements ou de changements de situation sont fournis dans le Manuel
 - Les réductions de valeur doivent être comptabilisées à titre de charges dans l'état des résultats
 - Tous les apports reportés non amortis correspondants liés à l'actif seraient comptabilisés en produits, pourvu que toutes les affectations aient été respectées
- Sorties
 - Lors de la sortie de pièces d'une collection reçues en apport qui sont grevées d'affectations externes – lorsque le produit net de la sortie est supérieur à la valeur comptable nette, la différence se comptabilise selon le chapitre 4410, APPORTS — COMPTABILISATION DES PRODUITS.
 - Lors de la sortie de pièces d'une collection qui ne sont pas grevées d'affectations externes ou lorsque la valeur comptable nette est supérieure au produit net de la sortie – la différence entre ce dernier et la valeur comptable nette se comptabilise dans l'état des résultats

Information à fournir et présentation

- Le montant comptabilisé au titre des collections doit être présenté dans un poste distinct dans l'état de la situation financière.
- Information à fournir :
 - une description de ses collections;
 - les méthodes comptables suivies à l'égard de l'évaluation de ses collections;
 - des informations sur tout changement important qu'ont connu ses collections au cours de la période;
 - la somme dépensée pour des pièces des collections au cours de la période;
 - s'il comptabilise ses collections au coût, une description de toute pièce ou collection comptabilisée pour une valeur symbolique
 - en ce qui concerne la sortie de pièces des collections :
 - le produit de toute sortie au cours de la période, et l'utilisation qui a été faite de ce produit,
 - le montant de tout produit des périodes antérieures dépensé au cours de la période considérée, et l'utilisation qui a été faite de ce produit,
 - le montant total du produit n'ayant pas encore été dépensé à la fin de la période et, s'il n'est pas présenté séparément dans le corps de l'état de la situation financière, le libellé du poste de l'état de la situation financière dans lequel le produit n'ayant pas encore été dépensé a été pris en compte;

COLLECTIONS DÉTENUES PAR LES ORGANISMES SANS BUT LUCRATIF (suite) OSBL 4441, en vigueur au 1^{er} janvier 2019

Information à fournir et présentation (suite)

- pour une période au cours de laquelle une réduction de valeur a été comptabilisée,
 - une description des faits et des circonstances qui sont à l'origine de la réduction de valeur,
 - le montant de la réduction de valeur évaluée selon la juste valeur et celui de la réduction de valeur évaluée selon le coût de remplacement,
 - lorsqu'il n'est pas présenté séparément dans l'état des résultats, le montant de la réduction de valeur et le libellé du poste de l'état des résultats dans lequel cette réduction a été prise en compte.

Dispositions transitoires :

- Lors de la première application du chapitre 4441, appliquer de manière rétrospective
- L'organisme sans but lucratif qui choisit de comptabiliser ses collections au coût et qui applique le présent chapitre pour la première fois est autorisé à inscrire rétrospectivement à l'actif les pièces d'une collection qu'il a acquises au cours de périodes antérieures et qu'il détient à la date d'application du présent chapitre, et ce :
 - soit à leur coût ou à leur juste valeur à la date d'acquisition;
 - soit à leur juste valeur ou à leur coût de remplacement à la date de première application du présent chapitre.
- Ajusté le solde d'ouverture de l'actif net à la date de première application du présent chapitre pour tenir compte des dépréciations partielles des collections qui existent à cette date.

STRATÉGIE ET GOUVERNANCE

- Rôle de la gouvernance, au haut de la page 263 de vos notes – un point additionnel a été ajouté avant le point Auditeurs internes :
 - Comité d'audit – leur rôle est de superviser efficacement le rendement, l'indépendance et l'objectivité de l'auditeur et la qualité de l'audit (pour plus de détails, voir la section « Comités du conseil d'administration » ci-dessous).
- Une nouvelle section intitulée « Rapport sur le développement durable » a été ajoutée au milieu de la page 274 de vos notes. Vous pouvez retrouver tous les détails de cette mise-à-jour à partir de la page 35.
- Une nouvelle section sur le « Rôle du conseil d'administration à l'égard de la gestion stratégique » a été ajoutée au bas de la page 294. Vous pouvez retrouver tous les détails de cette mise-à-jour à partir de la page 39.
- Mettre en œuvre et intégrer la gestion des risques, page 300 de vos notes – les points sous le 3^e point « Rôle du conseil d'administration » ont été remplacés avec ce qui suit :
 - Les modèles de gouvernance traditionnels suggèrent que les conseils d'administration ne devraient pas participer à la gestion des risques au quotidien. Plutôt, leur rôle devrait consister à surveiller les risques:
 - S'assurer que des processus efficaces de gestion des risques sont en place et fonctionnent efficacement.
 - La direction attire l'attention du conseil d'administration sur les risques importants affectant la société et l'aide à comprendre et à évaluer les relations entre ces risques, leur incidence éventuelle sur la société et comment ces risques sont gérés.
 - Aujourd'hui, les conseils jouent un rôle plus actif et direct dans l'évaluation des risques, au-delà d'un simple rôle de surveillance. Exemples de circonstances dans lesquelles les conseils doivent jouer un rôle de premier plan dans l'évaluation du risque:
 - Stratégie malavisée ou échec de la stratégie: il serait difficile pour la direction d'évaluer de manière critique la stratégie qu'elle a élaborée ou d'évaluer de manière objective sa propre capacité à exécuter la stratégie.
 - Risques liés à la qualité et à l'efficacité du leadership d'une société, y compris du chef de la direction. Encore une fois, il n'est pas possible pour la direction de s'évaluer elle-même.

RAPPORT SUR LE DÉVELOPPEMENT DURABLE

Un rapport qui contient des informations sur la performance d'une entreprise en matière sociale, environnementale, économique et de gouvernance, qui expose les valeurs, les priorités et les plans d'action d'une société dans ces quatre domaines, et qui fait le lien entre la durabilité et la stratégie de l'entreprise.

Pourquoi faire cela?

- Pression des parties prenantes pour la fournir
- Le processus d'élaboration du rapport peut aider à améliorer le programme de développement durable

Lignes directrices sur le rapport de développement durable – les entreprises peuvent utiliser plus d'un ensemble de principes dans leurs rapports. Ci-dessous sont les plus utilisés:

- Lignes directrices pour le reporting développement durable de la *Global Reporting Initiative* (GRI) - traités plus en détail ci-dessous
- Autres initiatives globales :
 - Divulgarion des émissions de carbone (Projet CDP) – initiative volontaire dans le cadre de laquelle les sociétés publiantes indiquent si leurs activités ont un impact sur le climat ou encore, si elles sont affectées par les changements climatiques.
 - *Sustainability Accounting Standards Board* (SASB) – organisme sans but lucratif qui établit des normes à l'usage des sociétés cotées aux États-Unis pour la présentation des enjeux importants de développement durable aux investisseurs et au public. Ces normes sont conçues pour la présentation de l'information dans les documents annuels dont le dépôt est obligatoire auprès de la Securities and Exchange Commission (SEC)
 - Pacte mondial des Nations Unies – réseau mondial d'organismes publics et privés qui fait la promotion d'un large éventail de principes en matière de droits humains, de normes du travail, d'environnement et de lutte contre la corruption
- Lignes directrices spécifiques à certains secteurs (par exemple, « Vers le développement minier durable » (« VDMD »), qui fournit des principes et des éléments de rendement afin d'aider les sociétés minières à rendre compte de leur performance en matière de relations avec les personnes et les collectivités, d'empreinte environnementale et d'efficacité énergétique.

RAPPORT SUR LE DÉVELOPPEMENT DURABLE (suite)

Lignes directrices pour le reporting développement durable de la *Global Reporting Initiative* (GRI) – alors que la GRI fournit de nombreux principes détaillés pour le rapport de développement durable, nous nous concentrerons uniquement sur les principes :

- Principes de rapports pour définir le contexte du rapport
 - Implication des parties prenantes – prendre en compte les attentes raisonnables et les intérêts légitimes de toutes les parties prenantes
 - Contexte du développement durable – l’objectif est de présenter la performance de l’organisation par rapport aux concepts plus larges du développement durable (par exemple, les tendances à se concentrer sur l’environnement, mais la nécessité de prendre en compte des objectifs sociaux et économiques)
 - Importance relative – Sujets et indicateurs qui représentent les impacts économiques, environnementaux et sociaux significatifs d’une organisation ou qui influenceraient de manière significative les décisions des actionnaires. Vous trouverez plus de détails dans la suite de ce document sur la manière de choisir quels sujets doivent être considérés.
 - Exhaustivité – comprend la couverture de:
 - Sujets prioritaires – couverture suffisante pour permettre aux parties prenantes d’évaluer l’organisation.
 - Limites des sujets – indiquez non seulement les impacts causés par l’organisation, mais également les impacts auxquels elle contribue et les impacts directement liés à ses activités, produits ou services via une relation commerciale.
 - Temps – rapports complets pour la période spécifiée, mais il faut également prendre en compte les activités produisant un impact minimal à court terme, mais ayant un effet cumulatif significatif et raisonnablement prévisible qui peut devenir inévitable ou irréversible à plus long terme.
- Principes de rapports pour définir la qualité des rapports
 - Précision – suffisamment précise et détaillée pour les parties prenantes
 - Équilibre – reflète les aspects positifs et négatifs de la performance d’une organisation
 - Clarté – rendre les informations disponibles de manière compréhensible et accessible aux parties prenantes
 - Comparabilité
 - Cohérence permettant aux parties prenantes d’analyser l’évolution des performances de l’organisation au fil du temps
 - Analyse justifiée par rapport à d’autres organisations
 - Fiabilité – rassemble, enregistre, compile, analyse et rapporte les informations et les processus utilisés dans la préparation du rapport de manière à ce qu’ils puissent être soumis à un examen, et qui établissent la qualité et l’importance de l’information.
 - Ponctualité – faire rapport sur un calendrier régulier afin que les informations soient disponibles en temps opportun pour que les parties prenantes puissent prendre des décisions éclairées

RAPPORT SUR LE DÉVELOPPEMENT DURABLE (suite)

Étapes pour établir un programme de reporting de développement durable :

1. Établissez un lien entre les stratégies et les objectifs de l'entreprise et le développement durable
2. Identifiez les parties prenantes et suscitez leur intérêt
3. Déterminez l'ampleur de l'information à fournir dans le rapport sur le développement durable
4. Identifiez les sujets prioritaires
5. Choisissez les indicateurs clés de performance
6. Harmonisez les échéanciers et les lignes directrices
7. Planifiez et gérez le processus de communication de l'information
8. Recueillez des données pertinentes
9. Obtenez une assurance
10. Concevez et produisez un rapport qui cadre avec votre marque
11. Faites la promotion du rapport
12. Visez l'amélioration continue

Quoi rapporter :

- Vous pouvez suivre les instructions détaillées de la GRI ou un autre ensemble de principes.
- Besoin de faire rapport sur ce qui compte le plus à votre entreprise et à vos parties prenantes – tenez compte des points suivants:
 - Peut utiliser une combinaison de facteurs internes et externes
 - Mission globale et stratégie concurrentielle de l'organisation
 - Préoccupations directement exprimées par les parties prenantes
 - Attentes sociétales plus larges
 - Influence de l'organisation sur les entités en amont (fournisseurs, par exemple) ou en aval (clients, par exemple)
 - Attentes exprimées dans les normes et accords internationaux auxquels l'organisation est censée se conformer

RÔLE DU CONSEIL D'ADMINISTRATION À L'ÉGARD DE LA GESTION STRATÉGIQUE

Phase 1 – Préparation

L'intervention des administrateurs à ce stade est importante pour trois grandes raisons :

- Comme il n'existe pas de normes ou d'approches courantes d'élaboration de plans stratégiques, les membres du conseil devraient participer au processus de planification et à la conception du plan dès le début, notamment en communiquant leurs attentes relativement à la qualité et au contenu du plan
- La direction a besoin du point de vue à long terme du conseil pour contrebalancer les pressions qu'on exerce continuellement sur elle pour qu'elle se concentre sur le court terme.
- Il est important de disposer d'une base de données factuelles appropriée Les administrateurs doivent comprendre la base de données factuelles établie pour le plan stratégique et l'alimenter.

Phase 2 – Élaboration de la stratégie

Les administrateurs doivent se concentrer sur les trois aspects qui suivent pendant ce processus :

- Définition préliminaire de l'état ultime et options stratégiques possibles (c'est-à-dire ce qu'elle devrait être à la fin de la période couverte par la planification) et étude de plusieurs options stratégiques (c'est-à-dire, est-ce que les options stratégiques viables ont-elles toutes été identifiées?)
- Affinement des options stratégiques – s'assurer que toutes les options stratégiques ont été établies et classées par ordre de priorité, et que les options les moins viables ont été éliminées.
- Élaboration du plan stratégique – revoir la stratégie et ne pas tolérer de plans incomplets, démesurément ambitieux ou peu convaincants.

Phase 3 – Exécution

Les administrateurs doivent se concentrer principalement sur les trois aspects suivants :

- Transformation de la stratégie en plans exécutables
- Affectation des ressources humaines, en tenant compte notamment du leadership, des compétences, des responsabilités, de la communication et de la culture.
- Systèmes et processus – Les systèmes et les processus sont la responsabilité de la direction. Les administrateurs n'ont pas à intervenir pour ces éléments sauf pour établir des liens entre la rémunération des dirigeants et les réalisations.

Phase 4 – Surveillance du plan

Les administrateurs devraient se préoccuper de ces trois dimensions.

- Détermination d'indicateurs et de jalons
- Production de rapports et examen en milieu de cycle – Les administrateurs devraient mettre à leur ordre du jour un examen en milieu de cycle de la stratégie afin d'évaluer l'efficacité globale de la stratégie et de déterminer les mesures à prendre et les ajustements nécessaires à apporter.
- Amélioration de la stratégie – Les administrateurs doivent donc déterminer quand il est temps de la mettre à jour ou de l'améliorer, ou d'élaborer un nouveau plan stratégique.

COMPTABILITÉ DE GESTION

- Au haut de la page 328 de vos notes – la formule de l'écart sur prix de vente a été ajoutée :

$$\text{Écart sur prix de vente} = \text{Quantité réelle vendue} (\text{prix de vente actuel} - \text{prix de vente budgété})$$
- À la page 336 de vos notes – l'exemple sur l'écart réel sur temps de main-d'œuvre directe avait une erreur de frappe (300 devrait être 330). Ci-dessous est la solution mise à jour :

Écart réel sur temps de main-d'œuvre directe

(Quantité totale réelle de tous les intrants de MOD utilisés – quantité totale prévue au budget de tous les intrants de MOD autorisés pour la production réelle atteinte) x composition prévue au budget des intrants de MOD en % x coût prévu au budget des intrants de MOD

Apprentis	$(368 - 330) \times 90,91 \% \times 13 \$$	449 \$ (D)
Concepteur	$(368 - 330) \times 3,03 \% \times 30 \$$	35 (D)
Contremaître	$(368 - 330) \times 6,06 \% \times 20 \$$	46 (D)
		530 \$ (D)

- À la page 337 de vos notes, au bas de la page – le matériel fourni lié à l'écart sur temps de main-d'œuvre directe a été remplacée par ce qui suit :

Écart de budget sur coûts indirects fixes (dépenses)

- Différence entre les coûts indirects fixes réels et les coûts indirects fixes budgétés (du budget flexible)
- Il faut être prudent, car certains éléments des coûts indirects fixes peuvent être indépendants de la volonté de chaque responsable.

Écart de volume sur coûts indirects fixes

- Différence entre les coûts indirects fixes budgétés et les coûts indirects fixes imputés
- Mesure de l'utilisation des installations disponibles

- À la page 342 de vos notes – la portion du bas de la page a été modifiée pour certains changements dans la terminologie. Ci-dessous est la solution mise à jour :

Examinons maintenant les coûts indirects fixes :

Coûts indirects fixes de production prévus au budget

7,5 heures-machines x 18 \$/heure x 5 000 unités = 675 000 \$

Imputation des coûts indirects fixes de production en fonction de la production réelle

7,5 heures-machines x 18 \$/heure x 5 500 unités = 742 500

Écart de budget sur coûts indirects fixes (dépenses)

650 000 \$ (réel) – 675 000 \$ (budget) 25 000 \$ (F)

Écart de volume sur coûts indirects fixes

675 000 \$ (budget) – 742 500 \$ (montant imputé en fonction de la production réelle) =
67 500 \$ (F)

Écart sur coûts indirects fixes

742 500 \$ (montant imputé en fonction de la production réelle) – 650 000 \$ (montant réel) =
92 500 \$ (F)

AUDIT ET CERTIFICATION

- Prise en compte des textes légaux et réglementaires dans un audit des états financiers, NCA 250, page 454 de vos notes – le 3^e paragraphe a été modifié pour ce qui suit :
Lors de l'acquisition d'une compréhension de l'entité et de son environnement, l'auditeur doit acquérir une compréhension générale du cadre légal et réglementaire applicable à l'entité et de l'industrie ou du secteur d'activité dans lequel elle évolue; et comment l'entité respecte ce cadre.

- Prise en compte des textes légaux et réglementaires dans un audit des états financiers, NCA 250, page 455 de vos notes – le 2^e paragraphe a été modifié pour ce qui suit :
Procédures d'audit supplémentaires à mettre en œuvre lorsqu'un cas de non-conformité est identifié ou suspecté :
 - l'auditeur doit acquérir une compréhension de la nature de l'acte et des circonstances dans lesquelles il est survenu, et obtenir des informations complémentaires pour apprécier l'incidence éventuelle sur les états financiers;
 - lorsque l'auditeur suspecte l'existence d'un cas de non-conformité, il doit s'en entretenir avec la direction, au niveau hiérarchique approprié, et avec les responsables de la gouvernance, à moins que les textes légaux ou réglementaires ne l'interdisent. S'ils ne fournissent pas d'informations suffisantes attestant que l'entité est en conformité avec les textes légaux et réglementaires, et que l'auditeur juge que le cas suspecté de non-conformité pourrait avoir une incidence significative sur les états financiers, il doit s'interroger sur la nécessité d'obtenir un avis juridique. Il doit également évaluer l'incidence sur le rapport d'audit;
 - l'auditeur doit apprécier les conséquences des cas identifiés ou suspectés de non-conformité aux textes légaux ou réglementaires sur d'autres aspects de l'audit, notamment son évaluation des risques et la fiabilité des déclarations écrites, et prendre les mesures appropriées.

AUDIT ET CERTIFICATION (suite)

- Prise en compte des textes légaux et réglementaires dans un audit des états financiers, NCA 250, page 455 de vos notes – le 3^e paragraphe a été modifié pour ce qui suit :
 - Communication des cas identifiés ou suspectés de non-conformité
 - Aux responsables de la gouvernance (à moins que les textes légaux ou réglementaires ne l'interdisent) – l'auditeur doit communiquer aux responsables de la gouvernance les cas de non-conformité aux textes légaux et réglementaires dont il prend connaissance au cours de l'audit, sauf s'il s'agit de cas manifestement sans conséquence.
 - Si l'auditeur suspecte que la direction ou les responsables de la gouvernance sont impliqués dans un cas de non-conformité, il doit en informer l'autorité immédiatement supérieure au sein de l'entité, s'il en existe une (p. ex., le comité d'audit ou le conseil de surveillance). En l'absence d'une telle autorité supérieure, ou encore si l'auditeur estime que sa communication peut rester sans effet ou qu'il n'est pas certain de la personne à qui communiquer l'information, il doit s'interroger sur la nécessité d'obtenir un avis juridique.
 - Conséquences sur le rapport d'audit
 - Si incidence significative sur les états financiers, considérer si une opinion avec réserve ou une opinion défavorable est requise
 - S'il y a une limitation de l'étendue des travaux, considérer d'exprimer une opinion avec réserve ou formuler une impossibilité d'exprimer une opinion
 - Si l'auditeur a identifié ou suspecte un cas de non-conformité aux textes légaux et réglementaires, il doit déterminer si les textes légaux ou réglementaires ou les règles de déontologie pertinentes :
 - exigent qu'il le signale à une autorité compétente extérieure à l'entité;
 - établissent des responsabilités selon lesquelles il doit le signaler à une autorité compétente extérieure à l'entité, selon ce qui convient dans les circonstances.
- Communication avec les responsables de la gouvernance, NCA 260, page 457 de vos notes – le 2^e point sous « Questions à communiquer » a été modifié comme suit :

L'auditeur doit communiquer les grandes lignes de l'étendue et du calendrier prévus des travaux d'audit, y compris la communication des risques significatifs identifiés par l'auditeur.
- Communication avec les responsables de la gouvernance, NCA 260, page 457 de vos notes – le 3^e point sous « Questions à communiquer », les deux derniers points ont été modifiés comme suit :
 - les déclarations écrites demandées par l'auditeur;
 - Les circonstances qui affectent la forme et le contenu du rapport de l'auditeur, le cas échéant;
 - Les autres questions importantes apparues au cours de l'audit qui sont directement pertinentes aux fins de la surveillance du processus d'information financière

AUDIT ET CERTIFICATION (suite)

- Compréhension de l'entité et de son environnement aux fins de l'identification et de l'évaluation des risques d'anomalies significatives, NCA 315, page 464 de vos notes – le 1^{er} point listé en haut de la page a été modifié comme suit :
 - identifier les risques tout au long du processus d'acquisition d'une compréhension de l'entité et de son environnement, y compris des contrôles pertinents relatifs aux risques, en prenant en considération les catégories d'opérations, les soldes de comptes et les informations à fournir (y compris une analyses des aspect quantitatifs et qualitatifs) dans les états financiers;
- Réponses de l'auditeur à l'évaluation des risques, NCA 330, page 471 de vos notes – la section sous « Caractère adéquat de la présentation et des informations fournies » a été remplacée par ce qui suit :

Caractère adéquat de la présentation et des informations fournies – l'auditeur doit mettre en œuvre des procédures d'audit afin d'évaluer si la présentation d'ensemble des états financiers est conforme au référentiel d'information financière applicable. Revient à se demander si la présentation de chacun des états financiers reflète bien ce qui suit:

 - le classement et la description appropriés des divers éléments de l'information financière
 - la forme, la disposition et le contenu attendus des états financiers
- Continuité de l'exploitation, page 491 de vos notes – un nouveau paragraphe a été ajouté avant la section « Procédures d'évaluation des risques ». Il se lit comme suit :

Principe comptable de continuité d'exploitation

 - Les états financiers préparés selon le principe comptable de continuité d'exploitation sont fondés sur l'hypothèse que l'entité est en situation de continuité d'exploitation et qu'elle poursuivra ses activités dans un avenir prévisible.
 - Les états financiers à usage général sont préparés selon le principe comptable de continuité d'exploitation, sauf si la direction a l'intention de liquider l'entité ou de cesser ses activités ou si aucune autre solution réaliste ne s'offre à elle.
 - Lorsqu'il est justifié d'appliquer le principe comptable de continuité d'exploitation, on comptabilise les actifs et les passifs en considérant que l'entité sera en mesure de réaliser ses actifs et de régler ses passifs dans le cadre normal de ses activités.

AUDIT ET CERTIFICATION (suite)

- Continuité de l'exploitation, page 492 de vos notes – le 2^e paragraphe a été remplacé par ce qui suit :

Application par la direction du principe comptable de continuité d'exploitation est appropriée, mais qu'il existe une incertitude significative, l'auditeur doit déterminer si les états financiers :

- donnent des informations adéquates concernant les principaux événements ou situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation, ainsi que les plans de la direction pour y faire face;
- indiquent clairement qu'il existe une incertitude significative de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation et que, en conséquence, l'entité pourrait être incapable de réaliser ses actifs et de régler ses passifs dans le cadre normal de ses activités.

« Close calls » - Dans le cas où l'auditeur relève des événements ou des situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation, mais conclut, en se fondant sur les éléments probants qu'il a obtenus, à l'absence d'incertitude significative (par exemple, basé sur le plan de la direction), il doit évaluer si les états financiers fournissent des informations adéquates sur ces événements ou situations

Incidences sur le rapport de l'auditeur

- Si les états financiers ont été préparés selon le principe comptable de continuité d'exploitation, mais que l'auditeur juge que l'application par la direction du principe comptable de continuité d'exploitation dans les états financiers est inappropriée, il doit exprimer une opinion défavorable.
- Si les états financiers ont été préparés selon le principe comptable de continuité d'exploitation, ce qui est jugé approprié par l'auditeur, mais qu'il existe une incertitude significative
 - Informations adéquates sur l'incertitude significative sont fournies dans les états financiers : opinion non modifiée, mais doit inclure une section distincte intitulée « Incertitude significative liée à la continuité de l'exploitation » qui :
 - attire l'attention sur la note des états financiers qui fournit les informations dont il est question;
 - précise que les événements ou situations en cause indiquent l'existence d'une incertitude significative susceptible de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation et que l'auditeur exprime une opinion non modifiée sur ce point.
 - Informations inadéquates sur l'incertitude significative sont fournies dans les états financiers :
 - exprimer une opinion avec réserve ou une opinion défavorable
 - indiquer, dans la section « Fondement de l'opinion avec réserve [ou de l'opinion défavorable] » de son rapport, qu'il existe une incertitude significative susceptible de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation et que celle-ci n'a pas été communiquée adéquatement dans les états financiers.
- Si la direction refuse de procéder à une évaluation ou de prolonger celle déjà faite lorsque l'auditeur le lui demande, celui-ci doit en considérer les incidences sur son rapport (par exemple, exprimer une opinion avec réserve ou une opinion défavorable)

AUDIT ET CERTIFICATION (suite)

- Continuité de l'exploitation, page 493 de vos notes – le 1^{er} point sous la section « Autres questions » a été enlevé puisque l'incidence sur le rapport d'audit a été traitée séparément tel que noté ci-dessus
- NCA 700 « Opinion et rapport sur des états financiers », pages 503 à 505 de vos notes, contient de l'information concernant l'ancienne norme ainsi que la nouvelle norme sur les rapports d'audit, qui s'applique aux audits d'E/F pour les exercices clos à partir du 15 décembre 2018. Voici comment utiliser l'information incluse dans vos notes pour refléter la nouvelle norme :
 - Page 503, Formation de l'opinion : tout reste pareil sauf pour un changement au 4^e point :
et il doit évaluer : si les informations fournies sur les principales méthodes comptables sont adéquates, évaluer la pertinence des méthodes comptables utilisées et voir si elles ont été présentées de façon compréhensible
 - Page 503, Forme de l'opinion : aucun changement
 - Pages 504 et 505 : ne pas tenir compte car en lien avec l'ancienne norme
 - Page 506 : aucun changement à l'exception de l'ajout d'une ligne entre « continuité de l'exploitation » et « autres informations », comme suit :

Questions clés de l'audit	Lorsque l'auditeur décide de communiquer les questions clés de l'audit dans le rapport d'audit ou est requis de le faire : <ul style="list-style-type: none">• Pour l'audit d'un jeu complet d'E/F à usage général d'une entité cotée à la Bourse de Toronto (autre que celles tenues de se conformer au règlement 81-106 sur l'info continue des fonds d'investissement)• Requis en vertu des textes légaux ou réglementaires
---------------------------	---

- Page 508 : tout demeure inchangé à l'exception de l'ajout d'un paragraphe entre « incertitude significative liée à la continuité de l'exploitation » et « autres informations » :
Questions clés de l'audit – inclure cette section séparément lorsque l'auditeur est requis en vertu des textes légaux ou réglementaires de communiquer les QCA dans son rapport. Voir NCA 701 pour les obligations en matière de rapport.
- Pages 509 et 510 : aucun changement
- NCA 705 « Expression d'une opinion modifiée dans le rapport de l'auditeur indépendant », pages 513 à 515 tiennent compte des normes en vigueur au 31 décembre 2017. Vous pouvez trouver tous les détails sur la nouvelle norme NCA 705 en vigueur pour tous les audits dont les périodes prennent fin le 15 décembre 2018 ou subséquemment, dans cette mise à jour à partir de la page 48.
- NCA 706 « Paragraphes d'observations et paragraphes sur d'autres points dans le rapport de l'auditeur indépendant », pages 516 et 517. Ces pages tiennent compte des normes en vigueur au 31 décembre 2017. Vous pouvez trouver tous les détails sur la nouvelle norme NCA 706 en vigueur pour tous les audits dont les périodes prennent fin le 15 décembre 2018 ou subséquemment, dans cette mise à jour à partir de la page 51.

- NCA 720 « Responsabilités de l’auditeur concernant les autres informations présentées dans des documents contenant des états financiers audités », page 519. Cette page tient compte des normes en vigueur au 31 décembre 2017. Vous pouvez trouver tous les détails sur la nouvelle norme NCA 720 en vigueur pour tous les audits dont les périodes prennent fin le 15 décembre 2018 ou subséquemment, dans cette mise à jour à partir de la page 54.
- NCA 805 « Audit d’états financiers isolés et d’éléments, de comptes ou des postes spécifiques d’un état financier – considérations particulières », page 521. Le dernier point a été remplacé par ce qui suit :
 - Rapport sur un jeu complet d’états financiers de l’entité et sur un état financier isolé ou un élément spécifique de ces états financiers
 - L’auditeur doit exprimer une opinion distincte pour chacune de ces missions.
 - Si le rapport de l’auditeur sur le jeu complet d’E/F d’une entité comporte l’un ou l’autre des éléments suivants :
 - opinion modifiée
 - paragraphe d’observations
 - section « incertitude significative liée à la continuité d’exploitation
 - communication des questions clés de l’audit
 - énoncé décrivant une anomalie significative non corrigée présente dans les autres informations

L’auditeur doit tenir compte des incidences d’une telle situation sur l’audit de l’E/F isolé ou de l’élément spécifique d’un E/F, et sur son rapport sur cet état ou élément
 - Non permis d’exprimer une opinion non modifiée sur un état isolé ou sur un élément spécifique des états financiers si l’auditeur conclut à la nécessité d’exprimer une opinion défavorable ou de formuler une impossibilité d’exprimer une opinion sur le jeu complet des E/F
 - Si un audit distinct portant sur un élément spécifique des E/F, approprié d’exprimer une opinion non modifiée seulement si :
 - textes légaux ou réglementaires ne lui interdisent pas de le faire
 - opinion exprimée dans un rapport de l’auditeur qui n’est pas publié conjointement avec le rapport dans lequel l’auditeur a exprimé une opinion défavorable ou l’impossibilité d’exprimer une opinion
 - élément ne constitue pas une partie importante du jeu complet d’E/F de l’entité
 - Même si rapport distinct, non permis d’émettre une opinion non modifiée sur un seul état financier isolé car considéré comme constituant une partie importante du jeu complet d’E/F
- Rapports spéciaux, page 542 : une nouvelle introduction donne de l’information pour préciser quelles normes à utiliser avant et après le 1^{er} avril 2019. Les informations mises à jour peuvent être trouvées à partir de la page 57 de cette mise à jour.

- Deux normes entièrement nouvelles, NCMC 3530 « Missions d’attestation visant la délivrance d’un rapport sur la conformité » et NCMC 3531 « Missions d’appréciation directe visant la délivrance d’un rapport sur la conformité » ont été ajoutées au manuel de CPA Canada en mars 2018. Les deux sont en vigueur pour les rapports du professionnel en exercice datés du 1^{er} avril 2019 et après. Les informations liées à ces nouvelles normes peuvent être trouvées à partir de la page 59 de cette mise à jour. Ces normes remplacent 5800, 5815 et 8600.
- NCSC 4460 « Rapports sur les autres éléments relevés dans le cadre d’une mission d’audit ou d’examen » : un point additionnel a été ajouté à la fin de la section « champ d’application » :
Les auditeurs législatifs peuvent être tenus par leurs mandats de signaler les cas de non-conformité aux autorisations spécifiées qu’ils ont relevés dans l’exercice de leurs responsabilités d’audit. Un auditeur législatif est un auditeur dont les pouvoirs et le mandat sont établis par la législation. Ils n’ont pas à être chargés d’une mission à l’égard des entités du secteur public concernées.
- NOV-49 « Rapports sur la conformité aux autorisations spécifiées des opérations dont l’auditeur prend connaissance durant l’audit des E/F ». Cette nouvelle note d’orientation a été publiée en septembre 2018 et est applicable pour les rapports datés du 1^{er} avril 2019 et après. Les informations liées à cette nouvelle note d’orientation peuvent être trouvées à partir de la page 63 de cette mise à jour.

EXPRESSION D'UNE OPINION MODIFIÉE DANS LE RAPPORT DE L'AUDITEUR INDÉPENDANT

NCA 705

La NCA 705 se situe au niveau B pour le module commun 1 (Comptabilité générale et information financière) et au niveau A pour le module optionnel Certification.

En juin 2017, une version révisée de la NCA 700, *Opinion et rapport sur des états financiers*, a été publiée. Par conséquent, une version révisée de la NCA 705 a été publiée en même temps. Les normes révisées sont en vigueur pour les audits d'états financiers des périodes closes à compter du 15 décembre 2018. Les notes qui suivent sont fondées sur les normes mises à jour.

<i>Nature du problème donnant lieu à une opinion modifiée</i>	<i>Incidences significatives mais non généralisées</i>	<i>Incidences significatives et généralisées</i>
Présence d'une ou plusieurs anomalies significatives dans les états financiers	Opinion avec réserve	Opinion défavorable
Impossibilité d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés	Opinion avec réserve	Impossibilité d'exprimer une opinion

Limitations imposées par la direction

- Si, après avoir accepté la mission, l'auditeur se rend compte que la direction a imposé une limitation de l'étendue de l'audit et qu'il considère que cette limitation l'obligera vraisemblablement à exprimer une opinion avec réserve ou à formuler une impossibilité d'exprimer une opinion sur les états financiers, il doit demander à la direction de lever cette limitation.
- Si la direction refuse de lever la limitation, l'auditeur doit en informer les responsables de la gouvernance et déterminer s'il lui est possible de mettre en œuvre des procédures de remplacement.
- Si l'auditeur n'est pas en mesure d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés, il doit soit évaluer l'incidence sur son opinion d'audit, soit démissionner.

Forme et contenu du rapport de l'auditeur comportant une opinion modifiée

Section « opinion avec réserve »

- Si causé par la présence d'anomalies significatives dans les états financiers, l'auditeur doit indiquer que, à son avis, à l'exception des incidences du ou des problèmes décrits dans la section « Fondement de l'opinion avec réserve » :
 - Lorsqu'il fait rapport conformément à un référentiel reposant sur le principe d'image fidèle, les états financiers ci-joints donnent, dans tous leurs aspects significatifs, une image fidèle conformément au référentiel d'information financière applicable;
 - Lorsqu'il fait rapport conformément à un référentiel reposant sur l'obligation de conformité, les états financiers ci-joints ont été préparés, dans tous leurs aspects significatifs, conformément au référentiel d'information financière applicable
- Lorsque l'opinion modifiée découle d'une impossibilité d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés, l'auditeur doit utiliser le libellé « à l'exception des incidences éventuelles du problème... » pour exprimer l'opinion modifiée.

Section « fondement de l'opinion avec réserve »

- Inclure une description du problème à l'origine de la modification.
- Inclure une quantification des incidences financières de l'anomalie, à moins que cela ne soit pas faisable en pratique.
- Si l'anomalie a trait à des informations qualitatives, expliquer en quoi ces informations comportent une anomalie.
- Si l'anomalie résulte de l'omission d'information à fournir :
 - S'entretenir de cette omission avec responsables de la gouvernance;
 - Décrire la nature des informations omises;
 - À moins que les textes légaux ou réglementaires ne l'interdisent, inclure informations omises
- Si l'expression d'une opinion modifiée par suite de l'impossibilité d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés, indiquer les raisons à l'origine de cette impossibilité.
- Modifier déclaration relative à la question de savoir si les éléments probants recueillis sont suffisants et appropriés pour fonder l'opinion d'audit exigée de manière à y inclure les termes « avec réserve »

Forme et contenu du rapport de l'auditeur comportant une opinion défavorable

Section « opinion défavorable »

- Auditeur doit indiquer qu'en raison de l'importance du ou des problèmes décrits dans la section « Fondement de l'opinion défavorable » :
 - Lorsqu'il fait rapport conformément à un référentiel reposant sur le principe d'image fidèle, les états financiers ne donnent pas une image fidèle conformément au référentiel d'information financière applicable;
 - Lorsqu'il fait rapport conformément à un référentiel reposant sur l'obligation de conformité, les états financiers n'ont pas été préparés, dans tous leurs aspects significatifs, conformément au référentiel d'information financière applicable.

Section « fondement de l'opinion défavorable »

- Inclure une description du problème à l'origine de la modification.
- Inclure une quantification des incidences financières de l'anomalie, à moins que cela ne soit pas faisable en pratique.
- Si l'anomalie a trait à des informations qualitatives, expliquer en quoi ces informations comportent une anomalie.
- Si l'anomalie résulte de l'omission d'information à fournir :
 - S'entretenir de cette omission avec responsables de la gouvernance;
 - Décrire la nature des informations omises;
 - À moins que les textes légaux ou réglementaires ne l'interdisent, inclure informations omises
- Si l'expression d'une opinion modifiée par suite de l'impossibilité d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés, indiquer les raisons à l'origine de cette impossibilité.
- Modifier déclaration relative à la question de savoir si les éléments probants recueillis sont suffisants et appropriés pour fonder l'opinion d'audit exigée de manière à y inclure le terme « défavorable »

- Préciser les raisons à l'origine de tout autre problème dont l'auditeur a pris connaissance et qui l'aurait obligé à exprimer une opinion modifiée ainsi que les incidences qui en découlent

Forme et contenu du rapport de l'auditeur comportant une impossibilité d'exprimer une opinion

Section « impossibilité d'exprimer une opinion »

- Auditeur doit formuler une impossibilité d'exprimer une opinion.
- Indiquer que l'auditeur n'est pas en mesure d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés sur lesquels fonder une opinion et qu'il conclut que les incidences éventuelles des anomalies non détectées sur les états financiers pourraient être à la fois significatives et généralisées.
- Modifier la déclaration qui indique que les états financiers ont été audités, pour préciser que l'auditeur a reçu pour mission d'effectuer l'audit des états financiers.

Section « fondement de l'impossibilité d'exprimer une opinion »

- Inclure une description du problème à l'origine de la modification.
- Si la modification est due à l'impossibilité d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés, expliquer raisons derrière cette impossibilité.
- Ne pas faire référence à la section du rapport intitulée « responsabilités de l'auditeur ».
- Ne pas inclure de déclaration à savoir si les éléments probants obtenus étaient suffisants et appropriés pour fonder une opinion d'audit.
- Préciser les raisons à l'origine de tout autre problème dont l'auditeur a pris connaissance et qui l'aurait obligé à exprimer une opinion modifiée ainsi que les incidences qui en découlent.

Section « responsabilités de l'auditeur »

- Modifier la description des responsabilités de l'auditeur de manière à y inclure uniquement les éléments suivants :
 - Responsabilités de l'auditeur consistent à réaliser un audit des É/F de l'entité conformément aux normes d'audit généralement reconnues du Canada et à délivrer un rapport d'audit
 - Une déclaration indiquant que, toutefois, en raison de (des) problèmes décrits dans la section « Fondement de l'impossibilité d'exprimer une opinion », il n'a pas été en mesure d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés pour fonder une opinion d'audit
 - Une déclaration au sujet de l'indépendance de l'auditeur et des autres responsabilités d'ordre déontologique

Impact sur les autres sections du rapport de l'auditeur

- Sauf si exigé par les textes légaux ou réglementaires, ne pas inclure de section « questions clés » ou de section « autre information ».

Si l'auditeur a l'intention de modifier le rapport de l'auditeur (opinion avec réserve, défavorable ou impossibilité d'exprimer une opinion), communiquer avec le personnel en charge de la gouvernance et inclure les circonstances qui ont mené à la modification du rapport et le libellé proposé de la modification.

**EXPRESSION D'UNE OPINION MODIFIÉE
DANS LE RAPPORT DE L'AUDITEUR INDÉPENDANT**

NCA 705

La NCA 705 se situe au niveau B pour le module commun 1 (Comptabilité générale et information financière) et au niveau A pour le module optionnel Certification.

En juin 2017, une version révisée de la NCA 700, *Opinion et rapport sur des états financiers*, a été publiée. Par conséquent, une version révisée de la NCA 705 a été publiée en même temps. Les normes révisées sont en vigueur pour les audits d'états financiers des périodes closes à compter du 15 décembre 2018. Les notes qui suivent sont fondées sur les normes mises à jour.

<i>Nature du problème donnant lieu à une opinion modifiée</i>	<i>Incidences significatives mais non généralisées</i>	<i>Incidences significatives et généralisées</i>
Présence d'une ou plusieurs anomalies significatives dans les états financiers	Opinion avec réserve	Opinion défavorable
Impossibilité d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés	Opinion avec réserve	Impossibilité d'exprimer une opinion

Limitations imposées par la direction

- Si, après avoir accepté la mission, l'auditeur se rend compte que la direction a imposé une limitation de l'étendue de l'audit et qu'il considère que cette limitation l'obligera vraisemblablement à exprimer une opinion avec réserve ou à formuler une impossibilité d'exprimer une opinion sur les états financiers, il doit demander à la direction de lever cette limitation.
- Si la direction refuse de lever la limitation, l'auditeur doit en informer les responsables de la gouvernance et déterminer s'il lui est possible de mettre en œuvre des procédures de remplacement.
- Si l'auditeur n'est pas en mesure d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés, il doit soit évaluer l'incidence sur son opinion d'audit, soit démissionner.

Forme et contenu du rapport de l'auditeur comportant une opinion modifiée

Section « opinion avec réserve »

- Si causé par la présence d'anomalies significatives dans les états financiers, l'auditeur doit indiquer que, à son avis, à l'exception des incidences du ou des problèmes décrits dans la section « Fondement de l'opinion avec réserve » :
 - Lorsqu'il fait rapport conformément à un référentiel reposant sur le principe d'image fidèle, les états financiers ci-joints donnent, dans tous leurs aspects significatifs, une image fidèle conformément au référentiel d'information financière applicable;
 - Lorsqu'il fait rapport conformément à un référentiel reposant sur l'obligation de conformité, les états financiers ci-joints ont été préparés, dans tous leurs aspects significatifs, conformément au référentiel d'information financière applicable
- Lorsque l'opinion modifiée découle d'une impossibilité d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés, l'auditeur doit utiliser le libellé « à l'exception des incidences éventuelles du problème... » pour exprimer l'opinion modifiée.

Section « fondement de l'opinion avec réserve »

- Inclure une description du problème à l'origine de la modification.
- Inclure une quantification des incidences financières de l'anomalie, à moins que cela ne soit pas faisable en pratique.
- Si l'anomalie a trait à des informations qualitatives, expliquer en quoi ces informations comportent une anomalie.
- Si l'anomalie résulte de l'omission d'information à fournir :
 - S'entretenir de cette omission avec responsables de la gouvernance;
 - Décrire la nature des informations omises;
 - À moins que les textes légaux ou réglementaires ne l'interdisent, inclure informations omises
- Si l'expression d'une opinion modifiée par suite de l'impossibilité d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés, indiquer les raisons à l'origine de cette impossibilité.
- Modifier déclaration relative à la question de savoir si les éléments probants recueillis sont suffisants et appropriés pour fonder l'opinion d'audit exigée de manière à y inclure les termes « avec réserve »

Forme et contenu du rapport de l'auditeur comportant une opinion défavorable

Section « opinion défavorable »

- Auditeur doit indiquer qu'en raison de l'importance du ou des problèmes décrits dans la section « Fondement de l'opinion défavorable » :
 - Lorsqu'il fait rapport conformément à un référentiel reposant sur le principe d'image fidèle, les états financiers ne donnent pas une image fidèle conformément au référentiel d'information financière applicable;
 - Lorsqu'il fait rapport conformément à un référentiel reposant sur l'obligation de conformité, les états financiers n'ont pas été préparés, dans tous leurs aspects significatifs, conformément au référentiel d'information financière applicable.

Section « fondement de l'opinion défavorable »

- Inclure une description du problème à l'origine de la modification.
- Inclure une quantification des incidences financières de l'anomalie, à moins que cela ne soit pas faisable en pratique.
- Si l'anomalie a trait à des informations qualitatives, expliquer en quoi ces informations comportent une anomalie.
- Si l'anomalie résulte de l'omission d'information à fournir :
 - S'entretenir de cette omission avec responsables de la gouvernance;
 - Décrire la nature des informations omises;
 - À moins que les textes légaux ou réglementaires ne l'interdisent, inclure informations omises
- Si l'expression d'une opinion modifiée par suite de l'impossibilité d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés, indiquer les raisons à l'origine de cette impossibilité.
- Modifier déclaration relative à la question de savoir si les éléments probants recueillis sont suffisants et appropriés pour fonder l'opinion d'audit exigée de manière à y inclure le terme « défavorable »

- Préciser les raisons à l'origine de tout autre problème dont l'auditeur a pris connaissance et qui l'aurait obligé à exprimer une opinion modifiée ainsi que les incidences qui en découlent

Forme et contenu du rapport de l'auditeur comportant une impossibilité d'exprimer une opinion

Section « impossibilité d'exprimer une opinion »

- Auditeur doit formuler une impossibilité d'exprimer une opinion.
- Indiquer que l'auditeur n'est pas en mesure d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés sur lesquels fonder une opinion et qu'il conclut que les incidences éventuelles des anomalies non détectées sur les états financiers pourraient être à la fois significatives et généralisées.
- Modifier la déclaration qui indique que les états financiers ont été audités, pour préciser que l'auditeur a reçu pour mission d'effectuer l'audit des états financiers.

Section « fondement de l'impossibilité d'exprimer une opinion »

- Inclure une description du problème à l'origine de la modification.
- Si la modification est due à l'impossibilité d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés, expliquer raisons derrière cette impossibilité.
- Ne pas faire référence à la section du rapport intitulée « responsabilités de l'auditeur ».
- Ne pas inclure de déclaration à savoir si les éléments probants obtenus étaient suffisants et appropriés pour fonder une opinion d'audit.
- Préciser les raisons à l'origine de tout autre problème dont l'auditeur a pris connaissance et qui l'aurait obligé à exprimer une opinion modifiée ainsi que les incidences qui en découlent.

Section « responsabilités de l'auditeur »

- Modifier la description des responsabilités de l'auditeur de manière à y inclure uniquement les éléments suivants :
 - Responsabilités de l'auditeur consistent à réaliser un audit des É/F de l'entité conformément aux normes d'audit généralement reconnues du Canada et à délivrer un rapport d'audit
 - Une déclaration indiquant que, toutefois, en raison de (des) problèmes décrits dans la section « Fondement de l'impossibilité d'exprimer une opinion », il n'a pas été en mesure d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés pour fonder une opinion d'audit
 - Une déclaration au sujet de l'indépendance de l'auditeur et des autres responsabilités d'ordre déontologique

Impact sur les autres sections du rapport de l'auditeur

- Sauf si exigé par les textes légaux ou réglementaires, ne pas inclure de section « questions clés » ou de section « autre information ».

Si l'auditeur a l'intention de modifier le rapport de l'auditeur (opinion avec réserve, défavorable ou impossibilité d'exprimer une opinion), communiquer avec le personnel en charge de la gouvernance et inclure les circonstances qui ont mené à la modification du rapport et le libellé proposé de la modification.

**RESPONSABILITÉS DE L'AUDITEUR CONCERNANT
LES AUTRES INFORMATIONS PRÉSENTÉES
DANS DES DOCUMENTS CONTENANT DES ÉTATS FINANCIERS AUDITÉS**

NCA 720

La NCA 720 se situe au niveau B pour le module commun 1 (Comptabilité générale et information financière) et au niveau A pour le module optionnel Certification.

En juin 2017, une version révisée de la NCA 700, *Opinion et rapport sur des états financiers*, a été publiée. Par conséquent, une version révisée de la NCA 720, maintenant intitulée « Responsabilités de l'auditeur concernant les autres informations », a été publiée en même temps. Les notes qui suivent sont fondées sur les normes à jour.

Définitions

- Autres informations : informations financières et non financières (autres que les états financiers et le rapport de l'auditeur) qui sont incluses, du fait de textes légaux ou réglementaires ou de la coutume, dans un document contenant des états financiers audités et le rapport de l'auditeur.
- Rapport annuel :
 - un document ou une combinaison de documents généralement préparés sur une base annuelle par la direction ou les responsables de la gouvernance du fait de textes légaux ou réglementaires ou de la coutume;
 - objet : fournir aux propriétaires (ou à des parties prenantes similaires) des informations sur les activités de l'entité ainsi que sur ses résultats financiers et sa situation financière, tels qu'ils sont présentés dans les états financiers;
 - contient ou accompagne les états financiers et le rapport de l'auditeur sur ces états;
 - comprend généralement des informations sur les faits nouveaux touchant l'entité, ses perspectives d'avenir et les risques et incertitudes auxquels elle est exposée, une déclaration de l'organe de gouvernance et des comptes rendus portant sur des questions de gouvernance.

NCA 720 ne s'applique pas:

- aux annonces préliminaires d'informations financières;
- aux documents de placement, y compris les prospectus.

Procédures :

- obtention des autres informations :
 - déterminer, en s'entretenant avec la direction, le ou les documents qui constituent le rapport annuel, ainsi que les modalités et le calendrier de publication prévus par l'entité pour ce ou ces documents;
 - prendre des dispositions appropriées avec la direction pour obtenir en temps opportun, et dans la mesure du possible avant la date du rapport d'audit, la version définitive du ou des documents constituant le rapport annuel;

RESPONSABILITÉS DE L'AUDITEUR CONCERNANT LES AUTRES INFORMATIONS PRÉSENTÉES DANS DES DOCUMENTS CONTENANT DES ÉTATS FINANCIERS AUDITÉS (suite) **NCA 720**

- obtention des autres informations (suite):
 - dans le cas où une partie ou la totalité du ou des documents déterminés au premier point ne sera disponible qu'après la date du rapport d'audit, demander à la direction de produire une déclaration écrite attestant que la version définitive du ou des documents lui sera fournie lorsqu'elle sera disponible, et avant sa publication par l'entité, afin qu'il puisse parachever la mise en œuvre des procédures exigées par la présente NCA.
- Lecture et prise en considération des autres informations pour apprécier s'il existe une incohérence significative entre ces informations et les états financiers. Si des incohérences sont relevées, discuter avec la direction et mettre en place des procédures supplémentaires.

L'auditeur conclut à l'existence d'une anomalie significative dans les autres informations :

- demander à la direction de corriger ces informations
 - si la direction consent à corriger, auditeur doit s'assurer que la correction est appropriée;
 - si la direction refuse de corriger, auditeur doit en informer les responsables de la gouvernance et leur demander que les corrections soient faites.
- Si l'auditeur conclut à l'existence d'une anomalie significative dans les autres informations obtenues avant la date de son rapport et que les corrections ne sont pas amenées, considérer les conséquences sur le rapport d'audit et démissionner, lorsqu'il est possible de le faire
- Si l'auditeur conclut à l'existence d'une anomalie significative dans les autres informations obtenues après la date de son rapport :
 - si corrigées, mettre en œuvre les procédures nécessaires dans les circonstances
 - si non corrigées après communication avec les responsables de la gouvernance :
 - prendre mesures appropriées afin que l'anomalie soit dûment portée à l'attention des utilisateurs; il est possible qu'il soit nécessaire d'obtenir des conseils juridiques sur les droits et obligations de l'auditeur;
 - examiner les implications du rapport d'audit;
 - envisager de communiquer avec un organisme de réglementation ou un organisme professionnel compétent;
 - examiner les implications pour la poursuite de l'audit

Si l'auditeur conclut que les autres informations comprennent une anomalie significative ou que la compréhension de l'entité et de son environnement doit être mise à jour, il peut être nécessaire de consulter des NCA antérieurs.

Implications sur le rapport de l'auditeur :

- le rapport de l'auditeur doit inclure une section distincte intitulée « Autres informations » qui inclura :
 - un énoncé précisant que la responsabilité des autres informations incombe à la direction;
 - la désignation des autres informations;
 - un énoncé précisant que l'opinion de l'auditeur ne porte pas sur les autres informations et qu'en conséquence, l'auditeur n'exprime pas une opinion d'audit ni quelque autre forme d'assurance que ce soit pour ces informations;

RESPONSABILITÉS DE L'AUDITEUR CONCERNANT **NCA 720**
LES AUTRES INFORMATIONS PRÉSENTÉES
DANS DES DOCUMENTS CONTENANT DES ÉTATS FINANCIERS AUDITÉS (suite)

Implications sur le rapport de l'auditeur (suite) :

- une description des responsabilités qui incombent à l'auditeur de lire et d'apprécier les autres informations et de faire rapport sur celles-ci;
- lorsque les autres informations ont été obtenues avant la date du rapport de l'auditeur, soit un énoncé précisant que l'auditeur n'a rien à signaler, soit si l'auditeur a conclu à la présence d'une anomalie significative non corrigée dans les autres informations, un énoncé décrivant cette anomalie
- si l'auditeur exprime une opinion avec réserve ou défavorable, considérer les incidences du problème qui est à l'origine de l'expression d'une opinion modifiée;
- si un texte légal ou réglementaire en vigueur dans le pays oblige l'auditeur à employer une présentation ou un libellé particuliers pour faire mention des autres informations dans son rapport, ce rapport ne doit faire référence aux normes d'audit généralement reconnues du Canada que s'il comprend, au minimum, chacun des éléments suivants :
 - la désignation des autres informations obtenues par l'auditeur avant la date de son rapport;
 - une description des responsabilités de l'auditeur concernant les autres informations;
 - la version définitive des autres informations sur lesquelles ont porté les travaux exigés selon la présente NCA.

RAPPORTS SPÉCIAUX

Les rapports spéciaux se situent au niveau C pour le module commun 1 (Comptabilité générale et information financière) et au niveau B pour le module optionnel Certification.

Voici des facteurs à considérer si vous rencontrez des engagements spéciaux dans un scénario de cas:

- Questions liées à l'entité et au déroulement de la mission :
 - partis pris et conflits entre les parties;
 - questions liées à l'indépendance et à la déontologie;
 - termes vagues – s'il en est, en fournir une définition;
 - but visé par l'entente;
 - rôle (neutre ou intervenant);
 - risque, caractère significatif, lettre de mission et rapport visé par une restriction.
- Options de rapports :
 - déterminer les alternatives (une discussion plus approfondie à ce sujet suit plus bas
 - pour un contrôle diligent, envisager un audit des états financiers, un rapport sur les résultats des contrôles diligents (9100) ou des rapports spéciaux, au besoin;
 - faire le lien entre le niveau d'assurance fourni par le rapport et le niveau d'assurance exigé par son utilisateur;
 - faire le lien avec les besoins des utilisateurs et les données du cas (p. ex., contrôles faibles, information non auditée, impossibilité de vérifier);
 - formuler des conclusions.
- Comment tester / établir la couverture – utiliser les faits du cas et prendre en compte la nature de l'entreprise pour déterminer des procédures spécifiques. Expliquer ce que les procédures permettraient d'accomplir et pourquoi elles sont pertinentes.

Les sections du Manuel suivantes englobent les rapports spéciaux en **certification**

- NCCQ 1 – contrôle qualité des cabinets réalisant des missions d'audit ou d'examen d'E/F et d'autres missions de certification
- 5021 – autorité des normes d'audit et de certification et des autres textes de référence pour les missions autres que les audits d'E/F ou d'autres informations financières historiques : norme fournit des conseils sur diverses sources de NAGR
- NCSA 5000 – utilisation de la déclaration ou du nom du professionnel en exercice
- NCMC 3000 et 3001 : ces normes sont comme les « fondements conceptuels » pour les missions de certification autres que les audits des E/F et autres informations historiques
 - NCMC 3000 – missions d'attestation autres que les audits ou examens d'informations financières historiques
 - NCMC 3001 – missions d'appréciation directe
- *Missions de certification autres que les audits d'E/F et autres données financières historiques, rapports datés du 1^{er} avril 2019 ou après*
 - NCMC 3530 – missions d'attestation visant la délivrance d'un rapport sur la conformité
 - NCMC 3531 – missions d'appréciation directe visant la délivrance d'un rapport sur la conformité
 - NCMC 3530 et 3531 remplaceront 5800, 5815 et 8600
- *Missions de certification autres que les audits d'E/F et autres données financières historiques, rapports datés avant le 1^{er} avril 2019*
 - NCMC 5800 – rapports spéciaux – introduction

RAPPORTS SPÉCIAUX (suite)

Sections du Manuel suivantes englobent les rapports spéciaux en **certification** (suite)

- NCMC 5815 – rapports spéciaux – rapports d’audit sur la conformité à des dispositions contractuelles, légales ou réglementaires
- NCMC 8600 – examen du respect de dispositions contractuelles ou réglementaires
- NCMC 3416 – rapport sur les contrôles d’une société de services
- 5925 – audit du contrôle interne à l’égard de l’information financière intégré dans un audit d’états financiers
- Examen de données financières historiques autres que les E/F : NCME 2400 – missions d’examen d’états financiers historiques. Adaptez la NCME 2400 au besoin

Autres services connexes (aucune assurance)

- 9100 – rapports sur les résultats de l’application de procédures d’audit spécifiées à des informations financières autres que des E/F
- 9110 – procédures convenues concernant le contrôle interne de l’information financière

Si vous avez besoin d’un rappel sur la définition d’une mission de certification ou pour les niveaux d’assurance (raisonnable ou limitée), jetez un coup d’œil à la section « fondements conceptuels » que vous trouverez vers le début du document « Audit et certification »

**MISSIONS D'ATTESTATION VISANT LA DÉLIVRANCE D'UN
RAPPORT SUR LA CONFORMITÉ
MISSIONS D'APPRÉCIATION DIRECTE VISANT LA
DÉLIVRANCE D'UN RAPPORT SUR LA CONFORMITÉ**

NCMC 3530

NCMC 3531

Les missions d'attestation et d'appréciation directe visant la délivrance d'un rapport sur la conformité se situent au niveau C pour le module commun 1 (Comptabilité générale et information financière) et au niveau B pour le module optionnel Certification.

En mars 2018, deux nouvelles normes de certification ont été publiées :

- NCMC 3530 – missions d'attestation visant la délivrance d'un rapport sur la conformité
- NCMC 3531 – missions d'appréciation directe visant la délivrance d'un rapport sur la conformité

Ces deux nouvelles normes sont applicables pour les missions dont le rapport du professionnel en exercice est daté le 1^{er} avril 2019 ou après. Elles remplaceront 5800, 5815 et 8600. Pour les missions dont le rapport est daté d'avant le 1^{er} avril 2019, une couverture plus détaillée de 5800, 5815 et 8600 peut être trouvée plus tôt dans le manuel.

Champ d'application :

- NCMC 3530 porte sur les missions d'attestation visant la délivrance d'un rapport sur la déclaration écrite explicite de la direction concernant la conformité d'une entité à des exigences spécifiées
- NCMC 3531 porte sur les missions d'appréciation directe visant la délivrance d'un rapport sur la conformité d'une entité aux exigences spécifiées
- Exemples de missions couverts par ces normes :
 - exigences d'un accord de financement qui précisent les fins auxquelles le financement reçu par l'entité doit être dépensé;
 - exigences de contrats de location;
 - clauses restrictives contenues dans des contrats d'emprunt ou des actes de fiducie relatifs à des missions d'obligations;
 - obligations d'exécution prévues par des politiques ou des dispositions législatives, comme les délais d'attente prévus par un organisme public pour les hôpitaux.
- Missions non couvertes par ces normes : missions régies par d'autres normes (par exemple : information financière historique, rapport sur les résultats de l'application de procédures d'audit spécifiées à des informations financières, procédures convenues concernant le contrôle interne de l'information financière)
- Doit se conformer aux exigences de NCMC 3000 (missions d'attestation), de NCMC 3001 (missions d'appréciation directe) ainsi qu'aux exigences de NCMC 3530 et NCMC 3531. Ces normes sont complémentaires et explicitent les modalités d'application de la NCMC 3000 et NCMC 3001, sans toutefois les remplacer.

MISSIONS D'ATTESTATION VISANT LA DÉLIVRANCE D'UN RAPPORT SUR LA CONFORMITÉ NCMC 3530
MISSIONS D'APPRÉCIATION DIRECTE VISANT LA DÉLIVRANCE D'UN RAPPORT SUR LA CONFORMITÉ (suite) NCMC 3531

Acceptation et maintien :

- Avant d'accepter la mission, en se fondant sur sa connaissance préliminaire des circonstances de la mission et sur ses entretiens avec la ou les parties appropriées, déterminer si :
 - les rôles et responsabilités des parties intéressées conviennent dans les circonstances;
 - l'objet considéré entre dans le domaine de compétence professionnelle de l'équipe de mission;
 - les exigences spécifiées comprennent des critères, ou peuvent servir de fondement pour l'élaboration de critères.
 - Si détermine que les exigences spécifiées nécessitent une interprétation importante, avant d'accepter la mission, doit prendre en compte la probabilité d'être en mesure :
 - d'établir cette interprétation, en concertation avec les parties intéressées;
 - de demander à la direction d'en reconnaître le caractère approprié.
- Si non, ne pas accepter la mission sauf si requis par les textes légaux ou réglementaires

Pour des problèmes de mission où différentes considérations sont requises pour les missions de certification offrant une assurance limitée par rapport aux missions de certification offrant une assurance raisonnable, les exigences de chacune d'elles ont été définies séparément

Planification et réalisation de la mission

Importance (NCMC 3531 – caractère significatif) – à prendre en compte lorsque :

- il détermine la nature, le calendrier et l'étendue des procédures;
- il apprécie si un cas de non-conformité est significatif

Compréhension de l'entité et de son environnement ainsi que des exigences spécifiées

Assurance limitée	Assurance raisonnable
Acquérir une compréhension de l'entité et de son environnement ainsi que les exigences spécifiées, suffisante pour: <ul style="list-style-type: none"> • déterminer les secteurs où il est susceptible d'y avoir non-conformité significative aux exigences spécifiées; • disposer d'une base pour concevoir et mettre en œuvre des procédures permettant d'obtenir une assurance limitée pour étayer sa conclusion. 	Acquérir une compréhension de l'entité et de son environnement ainsi que les exigences spécifiées, suffisante pour: <ul style="list-style-type: none"> • identifier et évaluer les risques de non-conformité importante aux exigences spécifiées; • disposer d'une base pour concevoir et mettre en œuvre des procédures lui permettant d'obtenir une assurance raisonnable pour étayer sa conclusion.

Professionnel en exercice doit aussi demander des informations sur la façon dont la direction assure le suivi de la conformité de l'entité aux exigences spécifiées.

MISSIONS D'ATTESTATION VISANT LA DÉLIVRANCE D'UN RAPPORT SUR LA CONFORMITÉ NCMC 3530
MISSIONS D'APPRÉCIATION DIRECTE VISANT LA DÉLIVRANCE D'UN RAPPORT SUR LA CONFORMITÉ (suite) NCMC 3531

Critères

- déterminer ou élaborer les critères nécessaires;
- pour NCMC3531, demander à la direction de reconnaître le caractère approprié des critères. Si incapable de déterminer ou d'élaborer les critères nécessaires et d'obtenir de la direction qu'elle en reconnaisse le caractère approprié, prendre les mesures qui s'imposent conformément à la NCMC 3001.

Interprétation importante

- si exigences spécifiées nécessitent une interprétation importante :
 - établir cette interprétation en concertation avec les parties intéressées;
 - demander à la direction d'en reconnaître le caractère approprié
- si incapable d'établir l'interprétation ou d'obtenir de la direction qu'elle en reconnaisse le caractère approprié, prendre mesures qui s'imposent conformément à la NCMC 3001.
- évaluer la cohérence d'une période à l'autre

Obtention d'éléments probants

Prise en compte des risques et réponses aux risques

Assurance limitée	Assurance raisonnable
En s'appuyant sur la compréhension de l'entité, son environnement et ses exigences : <ul style="list-style-type: none"> • déterminer les secteurs où il est susceptible d'y avoir non-conformité significative (NCMC 3531 : importante) aux exigences spécifiées; • concevoir et mettre en œuvre des procédures permettant d'obtenir une assurance limitée pour étayer une conclusion. 	En s'appuyant sur la compréhension de l'entité, son environnement et ses exigences : <ul style="list-style-type: none"> • identifier et évaluer les risques de non-conformité significative (NCMC 3531 : importante) aux exigences spécifiées; • concevoir et mettre en œuvre des procédures permettant d'obtenir une assurance raisonnable pour étayer une conclusion

Obtention d'éléments probants suffisants et appropriés

- obtenir éléments probants suffisants et appropriés sur lesquels fonder une conclusion
- quand un professionnel en exercice fait rapport sur la conformité d'une entité, à un moment précis ou tout au long d'un intervalle de temps défini, à des exigences spécifiées, évaluer les activités que l'entité mène pour se conformer aux exigences spécifiées et apprécier la conformité de l'entité aux exigences spécifiées à ce moment précis ou tout au long de l'intervalle de temps défini

MISSIONS D'ATTESTATION VISANT LA DÉLIVRANCE D'UN RAPPORT SUR LA CONFORMITÉ NCMC 3530
MISSIONS D'APPRÉCIATION DIRECTE VISANT LA DÉLIVRANCE D'UN RAPPORT SUR LA CONFORMITÉ (suite) NCMC 3531

Déclarations écrites – outre les déclarations écrites exigées par NCMC 3000/3001 :

- direction reconnaît sa responsabilité à l'égard de la conformité aux exigences spécifiées;
- direction reconnaît sa responsabilité à l'égard du contrôle interne qu'elle considère comme nécessaire en ce qui a trait à la conformité aux exigences spécifiées;
- direction précise si elle a procédé à une évaluation de la conformité de l'entité aux exigences spécifiées;
- direction fait état, si les exigences spécifiées nécessitent une interprétation importante, de sa responsabilité à l'égard de celle-ci et du fait qu'elle en reconnaît le caractère approprié;
- NCMC 3530 : direction précise si l'entité est en conformité avec les exigences spécifiées;
- NCMC 3531: direction affirme que les critères utilisés dans la mission sont appropriés;
- direction affirme avoir fait état de toute communication reçue des autorités législatives ou des parties au contrat concernant toute possibilité de non-conformité aux exigences spécifiées, y compris toute communication reçue entre la fin de l'intervalle de temps sur lequel porte la déclaration écrite et la date du rapport du professionnel en exercice;
- direction affirme avoir fait état de tous les cas connus de non-conformité aux exigences spécifiées ayant eu lieu pendant ou après l'intervalle de temps sur lequel (ou après la date sur laquelle) porte la conclusion du professionnel en exercice.

Établissement de la conclusion

- évaluer caractère suffisant et approprié des éléments probants obtenus. Si prise de connaissance d'un élément qui amène à se questionner quant à savoir s'il y a non-conformité importante (NCMC 3531 : significative), mettre en œuvre des procédures complémentaires suffisantes pour permettre d'établir une conclusion.
- dès que faisable en pratique, mettre la direction au courant de toute non-conformité importante.
- NCMC 3530: établir une conclusion quant à savoir si la déclaration de la direction concernant la conformité de l'entité aux exigences spécifiées donne une image fidèle dans tous ses aspects significatifs.
- NCMC 3531: établir une conclusion quant à savoir si l'entité s'est conformée, dans tous leurs aspects importants, aux exigences spécifiées.

Rapport du professionnel en exercice sur la conformité

Les exigences particulières du rapport sur la conformité sont fournies dans NCMC 3530 et NCMC 3531, mais sont basées sur les mêmes principes que ceux que l'on retrouve dans NCMC 3000 et NCMC 3001, qui est couvert en détail précédemment.

**RAPPORTS SUR LA CONFORMITÉ AUX AUTORISATIONS
SPÉCIFIÉES DES OPÉRATIONS DONT L'AUDITEUR PREND
CONNAISSANCE DURANT L'AUDIT DES ÉTATS FINANCIERS**

NOV-49

NOV-49 se situe au niveau C pour le module commun 1 (Comptabilité générale et information financière) et au niveau B pour le module optionnel Certification.

NOV-49 est une nouvelle note d'orientation qui a été publiée en septembre 2018. Elle est en vigueur pour les rapports datés du 1^{er} avril 2019 et après. Une application anticipée est permise. Si le choix est fait de ne pas appliquer cette note d'orientation, utiliser SP5300 – Audit de la conformité aux autorisations législatives et autorisations connexes dans le secteur public.

Champ d'application :

- fournit des indications à l'auditeur d'une entité du secteur public sur la forme que doit prendre son rapport lorsqu'il exprime une opinion d'audit sur la question de savoir si les opérations dont il prend connaissance durant l'audit des E/F sont conformes aux autorisations spécifiées
- autorisations spécifiées : législation, règlements, décrets, directives, règlements municipaux ou règlements administratifs ou intérieurs
- ne s'applique pas aux:
 - missions d'attestation visant la délivrance d'un rapport sur la conformité de l'entité à des exigences spécifiées (NCMC 3530)
 - missions d'appréciation directe visant la délivrance d'un rapport sur la conformité de l'entité à des exigences spécifiées (NCMC 3531)
 - missions autres que d'audit ou d'examen visant le signalement des cas de non-conformité aux autorisations spécifiées que l'auditeur a relevés dans l'exercice de ses responsabilités d'audit (NCSC 4460)

EXEMPLE DE L'IMPACT SUR LE RAPPORT DE L'AUDITEUR

Rapport sur la conformité aux autorisations spécifiées

Nous avons effectué l'audit de la conformité aux autorisations spécifiées des opérations de l'entité publique ABC dont nous avons pris connaissance durant l'audit des états financiers. Les autorisations spécifiées à l'égard desquelles l'audit de la conformité a été effectué sont les suivantes : [indiquer les autorisations spécifiées].

À notre avis, les opérations de l'entité publique ABC dont nous avons pris connaissance durant l'audit des états financiers sont conformes, dans tous leurs aspects significatifs, aux autorisations spécifiées susmentionnées.

La direction est responsable de la conformité de l'entité publique ABC aux autorisations spécifiées indiquées ci-dessus, ainsi que du contrôle interne qu'elle considère comme nécessaire pour permettre la conformité de l'entité à ces autorisations spécifiées.

**RAPPORTS SUR LA CONFORMITÉ AUX AUTORISATIONS
SPÉCIFIÉES DES OPÉRATIONS DONT L'AUDITEUR PREND
CONNAISSANCE DURANT L'AUDIT DES ÉTATS FINANCIERS (suite)**

NOV-49

EXEMPLE DE L'IMPACT SUR LE RAPPORT DE L'AUDITEUR (suite)

Rapport sur la conformité aux autorisations spécifiées (suite)

Nos responsabilités d'audit comprennent la planification et la mise en œuvre de procédures visant la formulation d'une opinion d'audit et la délivrance d'un rapport sur la question de savoir si les opérations dont nous avons pris connaissance durant l'audit des états financiers sont en conformité avec les exigences spécifiées susmentionnées.

Le cas échéant : Les autorisations spécifiées concernent des exigences qui font l'objet d'interprétations importantes. Les interprétations importantes faites durant l'audit sont les suivantes [*description des interprétations importantes*].

Il est possible qu'il sera nécessaire de modifier l'opinion (avec réserve, défavorable ou impossibilité de d'exprimer une opinion) – si c'est le cas, suivez les instructions de NCA 705

FINANCE

- Distribution du bénéfice, page 643 de vos notes – une nouvelle section a été ajoutée au bas de la page sous la section « Politique relative aux dividendes » :

Politique résiduelle du dividende

- Les dividendes sont basés sur le bénéfice moins les fonds que l'entreprise conserve pour financer la partie en actions de son budget d'investissement.
- Un ratio de distribution cible est déterminé en fonction des étapes suivantes:
 - Identifier le budget optimal des investissements
 - Déterminer le montant des capitaux propres nécessaires pour financer ce budget d'investissement pour une structure de capital donnée
 - Satisfaire les exigences en capitaux propres dans la mesure du possible avec les bénéfices non répartis
 - Verser des dividendes avec le bénéfice « résiduel » disponible une fois que les besoins du budget d'investissement optimal sont pris en charge; essentiellement les dividendes sont payés à partir des bénéfices restants
- Exemple: la société A génère un bénéfice de 4,2 millions de dollars et des dépenses en immobilisations prévues de 3 millions de dollars. La société A a un ratio d'endettement cible de 0,5. Calculez le dividende à payer dans le cadre de la politique résiduelle du dividende
 - Un ratio d'endettement cible de 0,5 à 1,0 implique une structure de capital de 1/3 de dette et de 2/3 de capital. En d'autres termes, l'endettement est égal à 0,5, les capitaux propres à 1,0 et le capital total à 1,5, donc $0,5 / 1,5 = 1/3$ et $1,0 / 1,5 = 2/3$.
 - Comme les dépenses en immobilisations prévues sont inférieures au capital total disponible, la société A peut verser des dividendes.
 - Pour maintenir la structure de capital cible, les dépenses en immobilisations de 3 millions de dollars seront financées par une dette de 1 million de dollars ($1/3 \times 3$ millions de dollars) et par des capitaux propres de 2 millions de dollars ($2/3 \times 3$ millions de dollars).
- Le montant résiduel du bénéfice est de 4,2 M \$, moins les 2 M \$ provenant des capitaux propres. Par conséquent, la politique en matière de dividendes résiduels permettra le versement de 2,2 M \$ en dividendes.
 - L'un des principaux avantages est la possibilité de rechercher des opportunités d'investissement rentables, sans être contraint par des considérations de dividende.
 - L'un des principaux inconvénients est que les versements de dividendes peuvent être instables et fluctuer, car les opportunités d'investissement et les bénéfices varient généralement d'une année à l'autre.
 - Un moyen d'atténuer cette problématique consiste à envisager un dividende résiduel à long terme en prévoyant le budget d'investissement sur une période plus longue, de cinq à dix ans par exemple.
 - Les bénéfices restants sur une période plus longue sont attribués sous forme de dividendes et versés chaque année de manière relativement égales.

FINANCE (suite)

- Distribution du bénéfice, page 644 de vos notes – le 3^e point sous « Solutions de rechange aux dividendes en espèces » a été remplacé par ce qui suit :

Rachat d'actions

- La société rachète ses propres actions; elle agit en ce sens si elle estime que ses actions sont sous-évaluées (c.-à-d. vendues à un prix trop bas) aux fins de ses perspectives d'avenir.
- Avantageux pour les actionnaires si le taux d'imposition effectif des gains en capital est inférieur à celui des dividendes puisque le rachat d'actions serait traité comme un gain en capital.
- Cette solution favorise la flexibilité financière d'une société, puisqu'elle ne comporte aucun engagement relatif à sa continuité dans l'avenir, tandis qu'une augmentation des dividendes irait de pair avec l'attente que cela se poursuive.
- Les rachats d'actions effectués à l'aide des excédents de trésorerie d'une société réduiront la trésorerie et les capitaux propres, augmentant ainsi l'endettement (c'est-à-dire des ratios d'endettement plus élevés par rapport aux actifs et aux capitaux propres). Après le rachat, le RPA pourrait augmenter (selon le montant de trésorerie utilisé), car il y aurait moins d'actions en circulation.
- Alternativement, le rachat peut être financé avec une dette supplémentaire, de sorte que le coût après impôts des fonds empruntés doit être déduit du revenu net pour déterminer l'impact sur le RPA.
- Voici un exemple d'impact du rachat d'actions sur le résultat net par action (trésorerie et dette). La société B possède 5 000 000 d'actions en circulation et a déclaré un résultat net de 40 000 000 \$. La société B a suffisamment d'argent en excédent qui ne génère aucun rendement. Elle souhaite utiliser cet argent pour racheter 1 000 000 d'actions au prix de 30 \$, soit 5 \$ de plus que son prix actuel sur le marché de 25 \$. Déterminer l'impact sur le résultat par action si le rachat est: 1) financé à partir de l'excédent de trésorerie existant; 2) financé à partir de nouvelles dettes empruntées à un taux d'intérêt de 2 % après impôts.
- $\text{RPA actuel} = 40\,000\,000 \$ / 5\,000\,000 \text{ d'actions} = 8 \$$. Coût de rachat = $30 \times 1\,000\,000 = 30\,000\,000 \$$.
- Nombre d'actions en circulation après rachat = 4 000 000 (5 000 000 moins 1 000 000)
- En utilisant les excédents de trésorerie, il n'y a pas de coûts d'emprunt à prendre en compte. $\text{RPA révisé} = 40\,000\,000 \$ / 4\,000\,000 \text{ d'actions} = 10 \$$.
- En utilisant la dette, le coût d'emprunt est de $2 \% \times 30\,000\,000 \$ = 600\,000 \$$. $\text{RPA révisé} = (40\,000\,000 \$ - 600\,000 \$) / 4\,000\,000 \text{ d'actions} = 9,85 \$$.
- Notez que le rendement avant le rachat = $\text{RPA} / \text{prix payé par action} = 8 \$ / 30 \$ = 26,7 \%$. Le rendement étant nettement supérieur au coût de la dette après impôts (2 %), le RPA augmente après le rachat. Cependant, l'entreprise est plus endettée et son coût en capital sera donc plus élevé. Par conséquent, une simple augmentation du RPA ne signifie pas nécessairement que le cours de l'action ou la richesse des actionnaires va augmenter.

FISCALITÉ

Les changements ont été référencés par numéro de page, avec les changements spécifiques mis en évidence et le texte entourant pertinent prévu pour le contexte. Tous les chiffres concernent 2019, sauf si indication contraire.

Page 673 – *Scénarios habituels d'une épreuve de l'EFC*

➤ **Conseils pour effectuer des simulations portant sur de multiples sujets fiscaux (suite) :**

- N'oubliez pas de tenir compte des incidences fiscales dans vos calculs (p. ex., flux de trésorerie, valeur actualisée nette (VAN), évaluations, etc.) – utilisez un taux d'imposition combiné fédéral/provincial raisonnable, fondé sur les renseignements fournis dans la question (à moins qu'il soit explicitement indiqué dans le cas de n'utiliser que l'impôt fédéral). Par exemple :
 - impôt des particuliers – salaire compris dans la tranche d'imposition supérieure – environ 52 %;
 - impôt des particuliers – dividendes autres que déterminés (p. ex., tirés d'une SPCC) dans la tranche d'imposition supérieure (y compris l'impact du crédit pour dividendes) – environ 45 %;
 - impôt des particuliers – dividendes « déterminés » dans la tranche d'imposition supérieure (y compris l'impact du crédit pour dividendes) – environ 38 %;
 - taux d'imposition des sociétés s'appliquant au revenu tiré d'une petite entreprise – environ 13 %;
 - taux d'imposition des sociétés s'appliquant au revenu tiré d'une entreprise exploitée activement en excédent de la déduction accordée aux petites entreprises – environ 27 %;
 - taux d'imposition des sociétés s'appliquant au revenu de placement de SPCC – environ 51 %.

FISCALITÉ (suite)

Page 676 – Notions et principes généraux de fiscalité – Une section « Vue d'ensemble » a été ajouté au haut de la page qui se lit comme suit :

Vue d'ensemble

- Différents niveaux de gouvernement prélèvent des taxes pour financer les services publics et mettre en œuvre les politiques publiques.
- Les types de taxes incluent l'impôt sur le revenu, l'impôt foncier, la taxe à la consommation (par exemple, la taxe de vente, les taxes sur les carburants, l'impôt sur la valeur ajoutée), les tarifs, les droits de douane, l'impôt sur le transfert, la taxe sur le capital et l'impôt sur le revenu.
- Le régime fiscal canadien repose sur le principe de l'autocotisation :
 - les contribuables sont tenus de déclarer leur revenu, de réclamer des déductions ou des crédits et de calculer s'ils doivent payer l'impôt ou recevront un remboursement
 - l'Agence du revenu du Canada (ARC) est responsable de l'administration et de la conformité
 - les conseillers en fiscalité et les préparateurs (par exemple, les CPA) ont des responsabilités morales et juridiques envers leurs clients et l'ARC, afin de s'assurer que les impôts ne sont ni sur, ni sous-payés
 - les contribuables auront différents niveaux de tolérance au risque fiscal
 - certains poursuivront des positions de déclarations agressives malgré le risque de plus grande surveillance et la possibilité d'intérêts et de pénalités si une position de déclarations est renversée lors d'une vérification
 - d'autres sont disposés à adopter des positions conservatrices en matière de déclaration, estimant que le fait de payer plus d'impôts permettrait d'éviter les coûts et les inconvénients d'un contrôle fiscal

Page 677 – Paiement de l'impôt – sociétés – modifié comme suit :

- Des versements sont exigibles au plus tard à la fin de chaque mois si l'impôt de la Partie I à payer pour l'année ou pour l'année précédente s'élève à 3 000 \$ ou plus.
 - Les versements sont exigibles sur une base trimestrielle dans le cas des SPCC dont le revenu imposable est égal ou inférieur au seuil de la déduction accordée aux petites entreprises (« DAPE ») pour l'année courante ou pour l'année précédente et qui ont eu une tradition d'observation parfaite de la loi (impôts, les retenues à la source et la TPS/TVH) au cours des 12 derniers mois.

Page 678 – Pénalités – 2 nouveaux points ont été ajoutés:

- Les administrateurs de sociétés peuvent être tenus responsables personnellement pour certaines dettes fiscales accumulées au cours de leur mandat (c'est-à-dire, les retenues à la source impayées, les dettes en TPS/TVH).
- Les conseillers fiscaux et les préparateurs sont passibles de sanctions pécuniaires s'ils encouragent ou aident les clients qui se livrent à des pratiques évasives sur le plan fiscal.

FISCALITÉ (suite)

Page 686 – Avantages imposables courants – modifié comme suit :

- Automobile fournie par l'employeur – avantage relatif aux frais de fonctionnement :
 - le moins élevé des montants suivants :
 - 28 cents par kilomètre parcouru à des fins personnelles (26 cents en 2018); et
 - 50 % des frais pour droit d'usage (applicable seulement si le véhicule a été utilisé pour affaires dans plus de 50 % des cas, et si l'employé avise l'employeur avant la fin de l'année);
 - moins le montant des paiements que l'employé verse à l'employeur au plus tard le 14 février (c.-à-d. dans les 45 jours suivant la fin de l'année).

Page 689 - Déductions admises et limites – modifié comme suit :

- Les déductions courantes sur le revenu d'emploi incluent :
 - lorsqu'une personne de métier achète des outils neufs, la tranche du coût de ces outils qui excède 1 222 \$ (1 195 \$ en 2018), jusqu'à concurrence de 500 \$;

Page 689 – Déductions courantes permises – modifié comme suit :

- Frais d'un véhicule à moteur
 - L'allocation versée / à verser à un employé pour l'utilisation d'une automobile dans le cadre de l'emploi est limitée à 58 cents du kilomètre pour les 5 000 premiers kilomètres, et à 52 cents du kilomètre par la suite (2018 – 55 cents et 49 cents respectivement).

Page 696 – Inclusion du revenu tiré de biens – modifié comme suit :

- Revenu de dividendes
 - Particuliers
 - Les dividendes « déterminés » sont majorés à 138 % du montant réel.
 - Crédit d'impôt pour dividendes de 15,02 % du dividende majoré.
 - Les dividendes autres que déterminés sont majorés à 115 % (116 % en 2018) du montant réel
 - Crédit d'impôt pour dividendes de 9,03 % (10,03 % en 2018) du dividende majoré.

Page 700 – Catégories de DPA courantes – modifié comme suit :

Catégorie 14.1 – Fond commercial et immobilisation admissible (5 %, pour les biens acquis après le 31 décembre 2016) – les premiers 3 000 \$ de frais de constitution peuvent être réclamés à titre de dépenses courantes plutôt qu'être inclus dans la catégorie 14.1. La DPA peut être réclamée comme étant la plus élevée de 500 \$ et de 7 % des dépenses engagées avant le 1^{er} janvier 2017

Page 710 – Actions admissibles de petites entreprises (« AAPE ») – modifié comme suit :

- Les AAPE sont admissibles à l'exonération cumulative des gains en capital (« ECGC ») de 866 912 \$ (848 252 \$ en 2018).

FISCALITÉ (suite)

Page 710 – une nouvelle section a été ajoutée avant la section « Départ du Canada » qui se lui comme suit :

Entrée au Canada - Immigration

- Disposition réputée et nouvelle acquisition à la JVM de certains actifs immédiatement avant d'entrer au Canada
 - établir un nouveau PBR afin d'éviter l'application de l'impôt canadien sur les gains accumulés avant l'immigration

Page 717 – Impôt à payer par une société

- La déduction accordée aux petites entreprises (« DAPE ») de 19 % (18 % en 2018) peut également être offerte.
- Un impôt fédéral additionnel remboursable de 10,67 % s'applique au revenu de placement gagné par une SPCC, ce qui donne trois scénarios possibles quant au taux fédéral d'imposition des sociétés :

	<u>Avec la DAPE</u>	<u>Sans la DAPE</u>	<u>Revenu de placement (SPCC)</u>
Point de départ (ci-dessus)	28,00	28,00	28,00
Réduction	–	(13,00)	–
DAPE	(19,00)	–	–
Impôt remboursable	–	–	<u>10,67</u>
	<u>9,00</u>	<u>15,00</u>	<u>38,67</u>

Page 717 – Déduction accordée aux petites entreprises – un nouveau point a été ajouté :

- À compter de 2019, la limite sera réduite lorsque le revenu de placement gagné par une SPCC dépassera 50 000 \$.
 - Réduction = 5 x (revenu de placement global – 50 000 \$)
 - Limite réduite à zéro lorsque le revenu de placement total atteint 150 000 \$

Page 718 – Impôt en main remboursable au titre de dividendes (« IMRTD ») – de l'information additionnelle a été ajoutée à cette page après la section « Impôt de la partie IV sur certains dividendes imposables »:

(Les mesures qui entreront en vigueur en 2019 limiteront l'avantage fiscal que peut obtenir une SPCC en recouvrant des impôts remboursables. Un compte d'IMRTD déterminé sera créé, lequel suivra les impôts de la partie IV remboursables sur les dividendes de portefeuille déterminés. Le compte d'IMRTD actuel sera renommé compte IMRTD non déterminé et suivra les impôts remboursables perçus sur le revenu de placement (y compris les gains en capital imposables) et l'impôt de la Partie IV sur les dividendes autres que des dividendes déterminés.

Un remboursement d'IMRTD non déterminé ne sera obtenu que sur le paiement de dividendes autres que des dividendes déterminés. Un remboursement de l'IMRTD déterminé sera obtenu lors du paiement de tout dividende imposable (déterminé ou non), sauf qu'un dividende autre que des dividendes déterminés doit d'abord récupérer le solde de l'IMRTD non déterminé avant de récupérer l'IMRTD déterminé. À titre de mesure transitoire, le compte d'IMRTD ouvert par une SPCC sera réputé être le montant le moins élevé entre son solde d'IMRTD existant et un montant de 38,33 % du solde de son CRTG. Tout solde d'IMRTD restant sera ajouté au compte d'ouverture d'IMRTD non déterminé.)

FISCALITÉ (suite)

Page 719 - Impôt à payer par un particulier

- Le calcul de l'impôt fédéral à payer commence par l'application de taux progressifs à divers niveaux de revenu imposable :
 - **15 % sur la première tranche de 47 630 \$ de revenu imposable; plus**
 - **20,5 % sur la tranche suivante de revenu imposable (sur la portion de revenu imposable de plus de 47 629 \$, jusqu'à 52 408 \$); plus**
 - **26 % sur la tranche suivante de 52 408 \$ de revenu imposable (sur la portion de revenu imposable de plus de 52 408 \$ jusqu'à 62 704 \$); plus**
 - **29 % sur la tranche suivante de 62 704 \$ de revenu imposable (sur la portion de revenu imposable de plus de 62 704 \$ jusqu'à 210 371 \$); plus**
 - **33 % sur le revenu imposable dépassant 210 371 \$**

- Les crédits d'impôt non remboursables réduisent les impôts par ailleurs exigibles.
 - Les crédits excédant l'impôt autrement exigible ne sont pas remboursables.

- Pour **2019**, les crédits d'impôt non remboursables les plus courants correspondent à 15 % des montants suivants :
 - **Montant personnel de base..... 12 069 \$**
 - **Montant en raison de l'âge (65 ans ou plus; diminution de 15 % du revenu net supérieur à 37 790 \$ (36 976 \$ en 2018)..... 7 494**
 - **Montant pour époux ou conjoint de fait (moins son revenu net)..... 12 069***
 - **Montant pour personne à charge admissible (moins son revenu net)..... 12 069***
 - **Montant canadien pour emploi..... 1 222**
 - **Montant pour personnes handicapées (voir l'analyse plus bas) 8 416**
 - **Supplément pour enfants handicapés (voir l'analyse plus bas) 4 909**
 - **Crédit pour frais d'adoption (montant maximum par adoption) 16 255**
 - **Revenu de pension 2 000**
 - **Crédit pour l'achat d'une première habitation 5 000**
 - **Crédit pour la formation de pompier volontaire..... 3 000**
 - **Crédit d'impôt pour fournitures scolaires des enseignants et éducateurs de la petite enfance 1 000**
 - **Crédit pour assurance-emploi.....montant réel**
 - **Crédit pour le Régime de pensions du Canadamontant réel**

* Augmenter de **2 230 \$** si admissible au montant pour le crédit canadien pour aidants naturels.

FISCALITÉ (suite)

Page 720 – Crédit canadien pour aidants naturels (CCAN):

- Le montant du CCAN sera calculé ainsi:
 - 7 140 \$ (6 986 \$ en 2018) pour une personne à charge ayant une déficience qui est un proche admissible (parents, grands-parents, frères et sœurs, tantes, oncles, nièces, neveux, enfants adultes du demandeur ou de son époux ou conjoint de fait
 - 2 230 \$ (2 182 \$ en 2018) pour une personne à charge ayant une déficience
 - Époux ou conjoint de fait à charge pour qui le particulier demande le montant pour époux ou conjoint de fait
 - Personne à charge pour qui le particulier demande le crédit pour personne à charge; ou
 - Enfant âgé de moins de 18 ans à la fin de l'année
- Réduction du dollar par dollar selon le revenu net de la personne à charge de plus de 16 766 \$ (16 405 \$ en 2018)

Page 720 – Crédit pour frais médicaux

- S'applique aux frais médicaux payés pour le contribuable, son conjoint, ses enfants ou ses petits-enfants.
 - S'applique également aux frais payés pour un parent, un grand-parent, une sœur, un frère, une tante, un oncle, une nièce ou un neveu qui résidait au Canada à un moment quelconque de l'année et qui était à la charge du contribuable ou de son conjoint.
 - Seules les dépenses excédant le montant le moins élevé entre 2 352 \$ (2 302 \$ en 2018) et 3 % du revenu net peuvent être déduites.
- Supplément remboursable pour frais médicaux
 - Offert aux personnes à faible revenu qui ont payé des frais médicaux ou des dépenses liées au soutien de personnes handicapées.
 - Le revenu d'emploi / de travail autonome du particulier doit excéder 3 645 \$ (3 566 \$ en 2018).
 - Le montant maximal du supplément est le moindre de 1 248 \$ (1 222 \$ en 2018) et de 25 % des dépenses admissibles :
 - réduit de 5 % du revenu net familial excédant 27 639 \$ (27 044 \$ en 2018).

Page 721 – Supplément pour enfants handicapés

- Offert pour les enfants âgés de moins de 18 ans atteints d'un handicap.
 - Réduit par le total des montants payés pour les soins prodigués par un préposé ou les frais de supervision dépassant 2 875 \$ (2 814 \$ en 2018) qui sont déduits au titre de frais de garde d'enfants ou de frais pour soutien à une personne handicapée, ou réclamés à titre de frais médicaux.

FISCALITÉ (suite)

Page 722 – Crédits d'impôt remboursables

- Crédit pour TPS
 - Paiements trimestriels versés en franchise d'impôt :
 - 290 \$ (284 \$ en 2018) pour un particulier;
 - 290 \$ (284 \$ en 2018) pour un proche admissible (époux / conjoint de fait);
 - pour une personne seule, crédit supplémentaire correspondant au moindre de 153 \$ (149 \$ en 2018) et de 2 % du revenu net supérieur à 9 412 \$ (9 209 \$ en 2018);
 - 153 \$ (149 \$ en 2018) pour chaque personne à charge admissible de moins de 19 ans;
 - crédit total réduit de 5 % du revenu ajusté du bénéficiaire supérieur à 37 789 \$ (36 976 \$ en 2018).

- Allocation canadienne pour enfants
 - Allocation mensuelle non taxable, ajusté en fonction du revenu familial
 - Prestation maximale de 6 639 \$ (6 496 \$ en 2018) par enfant de moins de 6 ans;
 - 5 602 \$ (5 481 \$ en 2018) par enfant âgé de 6 à 17 ans
 - réduit lorsque le revenu net familial ajusté > 31 120 \$ (30 450 \$ en 2018)

Page 728 – Revenu fractionné – Impôt sur le revenu fractionné avec des mineurs (kiddie tax)

- Une note a été ajoutée en-dessous du titre pour mentionner ce qui suit: Originellement introduit en 1999 pour empêcher certaines activités de fractionnement du revenu avec des mineurs.

Page 728 – Après la section « Impôt sur le revenu fractionné – « Kiddie tax » », une nouvelle section a été ajoutée :

Impôt sur le revenu fractionné – Répartition du revenu

- L'impôt sur le revenu fractionné a été élargi en 2018 pour s'appliquer à certaines situations de répartition du revenu non couvertes par les règles de la « Kiddie Tax »
 - Outre les dividendes, les règles d'impôt sur le revenu fractionné incluent désormais les intérêts reçus sur les dettes émises par une société privée et les gains en capital
 - La définition de « individu déterminé » élargie pour inclure tous les résidents du Canada
 - Les règles étendues s'appliquent à tous les montants reçus qui sont potentiellement soumis à l'impôt sur le revenu fractionné, sauf s'ils rencontrent une exception

FISCALITÉ (suite)

Page 728 – Après la section « Impôt sur le revenu fractionné – « Kiddie tax » », une nouvelle section a été ajoutée : (suite)

- Exceptions les plus susceptibles d'être rencontrées
 - *Entreprise Exclue* (pour les particuliers majeurs) – une entreprise dans laquelle le particulier participe activement de façon régulière, continue et importante (généralement, 20 heures par semaine en moyenne), pendant l'année d'imposition ou pendant cinq années d'imposition antérieures
 - *Actions Exclues* (pour les particuliers âgés de plus de 25 ans) – le particulier détient des actions représentant plus de 10 % des votes et de la valeur de la société qui n'est pas une société professionnelle ou une société qui tire plus de 90 % de son revenu d'entreprise de la prestation de services ou que le revenu est tiré à plus de 10 % d'une Entreprise Liée
 - *Rendement Raisonnable* – Montant représentant un rendement raisonnable compte tenu du travail effectué ou des biens contribués ou des risques assumés. Cette exception est plus restrictive pour les particuliers âgés entre 18 et 24 ans et est en lien seulement avec un bien contribué à l'entreprise. En règle générale, le rendement autorisé ne peut dépasser le taux prescrit, à moins que le capital ait été acquis d'une source sans lien de dépendance.
 - *Conjoint âgé de plus de 65 ans* – le conjoint bénéficiaire peut avoir n'importe quel âge si le revenu ne serait pas soumis à l'impôt sur le revenu fractionné s'il était reçu par un conjoint âgé de 65 ans ou plus
 - *Biens acquis par rupture de mariage* – en vertu d'une ordonnance d'un tribunal ou d'un accord de séparation écrit.
 - *Gains en capital sur des biens admissibles* – le bien doit être admissible à l'exonération cumulative des gains en capital, même si elle n'est pas réclamée

Page 735 – Planification – gel successoral

- Un remaniement peut être réalisé afin de « cristalliser » l'exonération des gains en capital – le 3e point sous ce titre a été modifié comme suit : (noter qu'il n'y a eu aucun changement pour les 1er et 2e points) :
 - permet d'utiliser le paragraphe 85(1); toutefois, choisir un prix de transfert qui permet d'entraîner un gain (par exemple, 866 912 \$ + PBR).

Page 739 - Régimes enregistrés d'épargne-retraite (« REER »)

- Le plafond de cotisation annuel est de 26 500 \$ (26 230 \$ en 2018).

Page 740 – Compte d'épargne libre d'impôt (« CELI »)

- Le plafond de cotisation annuel est fixé à 6 000 \$ en 2019 (5 500 \$ de 2016 à 2018, 10 000 \$ en 2015, 5 500 \$ en 2013 et 2014, 5 000 \$ de 2009 et 2012).