

Incidences potentielles de la pandémie COVID-19 sur la présentation de l'information financière des entreprises à capital fermé

Subventions salariales temporaire et d'urgence du Canada

Compte-rendu de discussions du Groupe de travail technique – NCECF – Comptabilité financière – Partie II, le 30 avril 2020

Publié le 21 mai 2020

Le 30 avril 2020, les membres du [Groupe de travail technique – NCECF – Comptabilité financière – Partie II](#) de l'Ordre des comptables professionnels agréés du Québec (Ordre) ont tenu une rencontre spéciale pour discuter de certaines questions soulevées quant à l'application des normes comptables pour les entreprises à capital fermé (NCECF) dans le contexte de la pandémie de la COVID-19. Leurs discussions à l'égard de deux programmes d'aide sont résumées ci-dessous par le biais de questions et réponses. Ce compte-rendu présente des éléments de réflexion et un aperçu de certaines exigences. Il ne traite pas de tous les sujets, de tous leurs aspects, de l'évolution constante des programmes d'aide offerts, ni des faits et circonstances propres à une entreprise. Soyez vigilant et référez-vous aux documents d'origine à jour avant de prendre une décision.

Les groupes de travail de l'Ordre ont comme mandat, notamment, de recueillir et de canaliser le point de vue des praticiens exerçant en cabinet et de membres œuvrant dans les affaires, dans les services gouvernementaux et dans l'industrie ainsi que le point de vue d'autres personnes concernées œuvrant dans des domaines d'expertise connexes.

L'Ordre agit seulement à titre de facilitateur et ce compte-rendu présente les points de vue exprimés parmi les membres ayant participé à ces discussions. Les commentaires formulés par les membres des groupes de travail ne font l'objet d'aucune sanction de l'Ordre. Ils n'engagent pas la responsabilité de celui-ci.

Voici un aperçu de certains éléments des programmes discutés.

Subvention salariale temporaire (SST)

Les employeurs admissibles peuvent recevoir une subvention de 10 % de la rémunération versée aux employés admissibles du 18 mars 2020 au 19 juin 2020. La subvention est encaissable par le biais d'une réduction des retenues à la source d'impôt sur le revenu à l'Agence du revenu du Canada (ARC). Si le montant de la SST excède le montant des retenues pour une période, l'excédent peut être retenu sur les prochains versements, et ce même après le 19 juin 2020. À la fin de l'année, l'ARC versera l'excédent ou le transférera aux versements de l'année suivante. La SST est imposable et elle réduit la subvention salariale d'urgence du Canada.

Il y a eu [sanction royale du projet de loi C-13](#), comprenant la SST, le **25 mars 2020**.

Subvention salariale d'urgence du Canada (SSUC)

Les employeurs admissibles peuvent recevoir une subvention de 75 % des salaires des employés admissibles du 15 mars 2020 au 6 juin 2020¹. Les employeurs admissibles doivent avoir subi une baisse des revenus admissibles d'au moins 15 % en mars 2020 et 30 % en avril et mai 2020 par rapport aux revenus de référence. Des règles spéciales régissent notamment les revenus de certaines opérations avec lien de dépendance et de certains groupes de personnes affiliées. En plus, les employeurs admissibles peuvent demander un remboursement de 100 % de certaines cotisations patronales à l'assurance-emploi, au Régime de pensions du Canada, au Régime des rentes du Québec et au Régime québécois d'assurance parentale pour les employés en congé payé. La SSUC est payée par dépôt direct ou par chèque. Elle est imposable. La SSUC est réduite de la SST réclamée.

Chronologie

- 27 mars 2020 : [Annonce par le premier ministre du Canada de la SSUC rétroactive au 15 mars 2020](#). Peu de détails.
- 1^{er} avril 2020 : [Annonce de détails de la SSUC](#).
- 8 avril 2020 : [Renseignements supplémentaires sur la SSUC](#), par exemple sur le fait qu'une baisse d'au moins 15 % des revenus en mars 2020 est suffisante, sur le calcul des revenus selon la méthode de la comptabilité de caisse et sur l'instauration d'un nouveau remboursement de cotisations d'employeurs.
- 11 avril 2020 : [Renseignements supplémentaires sur la SSUC](#), par exemple sur le calcul des revenus sur une base consolidée.
- 11 avril 2020 : [Sanction royale du projet de loi C-14](#) comprenant la SSUC.
- 27 avril 2020 : Ouverture des demandes pour la SSUC.

Voici un résumé des discussions du groupe.

1. La SST et la SSUC font-elles partie du champ d'application du chapitre 3800, Aide gouvernementale?

Selon les membres, la SST et la SSUC entrent dans le champ d'application du chapitre 3800 et répondent à la définition d'aide gouvernementale du paragraphe 3800.03.

2. Est-ce que la SST et la SSUC sont des programmes d'aide gouvernementale à l'égard de charges courantes en vertu du chapitre 3800?

Les membres sont d'avis que la SST et la SSUC sont des programmes d'aide gouvernementale à l'égard de charges courantes en vertu du paragraphe 3800.16.

¹ Le 8 mai 2020, le premier ministre du Canada a annoncé la prolongation de la SSUC au-delà du 6 juin 2020. Le 15 mai 2020, le [ministre des Finances du Canada a annoncé](#) une prolongation de 12 semaines, soit jusqu'au 29 août 2020, l'approbation des règlements visant à étendre l'admissibilité, ainsi que des consultations au sujet d'ajustements possibles, y compris quant au seuil de la baisse des revenus de 30 %.

3. Comment doit être constatée l'aide gouvernementale à l'égard de charges courantes selon le chapitre 3800?

Selon le paragraphe 3800.17, l'aide gouvernementale à l'égard de charges courantes doit entrer dans le calcul du résultat net de l'exercice.

Le paragraphe 3800.27 précise que pour un exercice donné, on doit comptabiliser la portion appropriée du total estimatif de l'aide gouvernementale que l'on compte recevoir, **à condition que l'on soit raisonnablement certain que l'entreprise s'est conformée et continuera de se conformer à toutes les conditions** se rattachant à l'octroi de cette aide.

4. La SST peut-elle être constatée pour la période du 18 au 31 mars 2020 dans les états financiers d'un exercice terminé le 31 mars 2020?

Puisqu'il y a eu sanction royale du projet de loi C-13 le 25 mars 2020 et que plusieurs détails du programme de SST étaient connus le 31 mars 2020, selon les membres, les employeurs admissibles qui sont raisonnablement certains de s'être conformés aux conditions et qu'ils continueront à s'y conformer peuvent généralement constater la SST à recevoir pour la période du 18 au 31 mars 2020 dans les états financiers d'un exercice terminé le 31 mars 2020, conformément au paragraphe 3800.27. Selon les membres, il n'est pas nécessaire d'avoir soumis la demande de subvention le, ou avant le, 31 mars 2020 pour la comptabiliser à cette date.

5. La SSUC peut-elle être constatée pour la période du 15 au 31 mars 2020 dans les états financiers d'un exercice terminé le 31 mars 2020?

Puisque peu de détails du programme de SSUC étaient connus le 31 mars 2020, notamment quant aux conditions d'admissibilité, la plupart des membres sont d'avis que la SSUC ne peut pas être constatée dans les états financiers d'un exercice terminé le 31 mars 2020. Voici un résumé des arguments soulevés :

Comme déjà mentionné, le paragraphe 3800.27 exige, pour un exercice donné, de comptabiliser la portion appropriée du total estimatif de l'aide gouvernementale que l'on compte recevoir, **à condition que l'on soit raisonnablement certain que l'entreprise s'est conformée et continuera de se conformer à toutes les conditions** se rattachant à l'octroi de cette aide. Selon la plupart des membres, vu le peu de détails annoncés sur les conditions de la SSUC au 31 mars 2020, cette condition n'était pas respectée à cette date.

Le paragraphe 3800.30 reconnaît que c'est parfois dans un exercice postérieur aux événements qui la motivent que l'aide gouvernementale est octroyée à l'entreprise. Ce paragraphe indique que cela se produit, par exemple, lorsque c'est en vertu d'une loi passée dans un exercice subséquent que l'entreprise a droit à des dédommagements pour les dégâts causés par une inondation et que lorsque l'aide imprévue a trait à des dépenses engagées ou à des pertes subies dans des exercices antérieurs, **il faut la comptabiliser dans l'exercice au cours duquel on en fait l'estimation pour la première fois**. Selon la plupart des membres, on ne pouvait pas estimer la SSUC octroyée à une entreprise le 31 mars 2020, puisque peu de détails avaient été annoncés sur ses conditions à cette date. Par exemple, plusieurs éléments du calcul de la baisse des revenus ont été annoncés le 8 avril 2020.

Les exigences des paragraphes 3800.27 et .30 sont cohérentes avec les caractéristiques essentielles d'un actif énoncées au paragraphe .25 du chapitre 1000, *Fondements conceptuels des états financiers*, qui exigent notamment que l'opération ou le fait à l'origine du droit de l'entité de bénéficier de l'avantage, ou à l'origine du contrôle qu'elle a sur celui-ci, se soit déjà produit. Selon la plupart des membres, l'annonce du 27 mars 2020 n'était pas assez précise, entre autres quant aux modalités d'admissibilité, pour qu'une entité puisse conclure qu'elle avait une SSUC à recevoir le 31 mars 2020. Pour les mêmes raisons, ils jugent que les critères de constatation présentés au paragraphe 1000.39 n'étaient pas satisfaits le 31 mars 2020. Ces critères exigent qu'il existe une base de mesure appropriée pour l'élément en cause et qu'il soit possible de procéder à une estimation raisonnable du montant. Ils exigent aussi que dans le cas des éléments qui impliquent l'obtention d'avantages économiques futurs, il soit probable que lesdits avantages seront effectivement obtenus. Selon la plupart des membres, il n'était pas possible de procéder à une estimation raisonnable de la SSUC le 31 mars 2020.

Des membres ont aussi rappelé que les gains éventuels ne doivent pas être comptabilisés dans les états financiers, selon le paragraphe .17 du chapitre 3290, *Éventualités*.

De plus, selon le paragraphe .09 du chapitre 3820, *Événements postérieurs à la date du bilan*, on ne doit pas ajuster les états financiers pour y refléter des événements qui se sont produits entre la date du bilan et la date de la mise au point définitive des états financiers et qui n'ont pas trait à la situation qui prévalait à la date du bilan. Pour la plupart des membres, l'admissibilité d'une entreprise à la SSUC n'est pas une situation qui existait à la date du bilan le 31 mars 2020.

6. Comment la SST et à la SSUC doivent-elles être présentées dans l'état des résultats?

Selon le paragraphe 3800.18, le mode de présentation de l'aide gouvernementale dans l'état des résultats dépendra des circonstances. On pourra soit donner un montant net (déduction faite de l'aide gouvernementale) pour les charges en cause, soit porter l'aide gouvernementale en déduction du total des charges, soit la comptabiliser dans les produits. Selon les membres, la présentation de la SST et de la SSUC à l'état des résultats peut différer d'une entreprise à l'autre, selon les circonstances. Certains membres sont d'avis qu'il s'agit d'un choix de méthode comptable.

Peu importe le mode de présentation retenu, l'alinéa .04 c) du chapitre 1520, *État des résultats*, exige que l'aide gouvernementale créditée directement à l'état des résultats soit présentée soit séparément dans le corps même de l'état des résultats, soit par voie de notes ou de tableaux complémentaires.

7. Comment la SST et la SSUC à recevoir doivent-elles être présentées au bilan? La SST à recevoir doit-elle faire l'objet d'une compensation au bilan contre les retenues à la source d'impôt sur le revenu à payer à l'ARC?

Le chapitre 3800 ne contient pas d'exigence au sujet de la compensation au bilan. Toutefois, même si la SST à recevoir et les retenues à la source à payer ne sont pas des instruments financiers, selon les membres, des entreprises pourraient s'inspirer des exigences relatives à la compensation d'un actif financier et d'un passif financier

du paragraphe .24 du chapitre 3856, *Instruments financiers*. Selon ces exigences, un actif financier et un passif financier doivent faire l'objet d'une compensation, et le solde net doit être présenté au bilan, seulement lorsque l'entreprise a un droit juridiquement exécutoire d'opérer compensation entre les deux éléments et qu'elle a l'intention soit de procéder à un règlement net, soit de réaliser l'actif et de régler le passif simultanément. Un membre a rappelé que l'existence d'un droit juridiquement exécutoire d'opérer compensation est souvent difficile à établir sans l'aide d'un conseiller juridique.

Selon les membres, des entreprises pourraient aussi s'inspirer des exigences relatives aux passifs d'impôts exigibles et aux actifs d'impôts exigibles du paragraphe .83 du chapitre 3465, *Impôts sur les bénéficiaires*. Selon ces exigences, les passifs d'impôts exigibles et les actifs d'impôts exigibles doivent être compensés s'ils concernent une même entreprise assujettie et une même administration fiscale.

Dans la situation présente, des membres sont d'avis qu'il est généralement souhaitable de compenser au bilan la SST à recevoir et les retenues à la source d'impôt sur le revenu à payer à l'ARC afin de refléter les flux de trésorerie futurs de l'entreprise, lorsqu'il y aura effectivement un règlement net. D'autres membres sont d'avis qu'il est généralement préférable de ne pas compenser ces éléments puisqu'ils sont de natures différentes.

Que la SST à recevoir et les retenues à la source d'impôt sur le revenu à payer à l'ARC soient compensées au bilan ou non, l'alinéa .04A a) du chapitre 1521, *Bilan*, exige que l'aide gouvernementale à recevoir soit présentée soit isolément dans le corps même du bilan, soit par voie de notes ou de tableaux complémentaires.

8. Quelles informations doivent être fournies dans les états financiers sur la SST et la SSUC?

Selon les membres, les informations à fournir dans les états financiers sur la SST et la SSUC sont principalement les suivantes :

Événements postérieurs à la date du bilan

Le paragraphe 3820.10 exige de présenter des informations par voie de note sur les événements qui se sont produits entre la date du bilan et la date de la mise au point définitive des états financiers et qui n'ont pas trait à la situation qui prévalait à la date du bilan, mais :

- a) qui entraîneront des modifications **importantes** de l'actif ou du passif au cours du nouvel exercice;
- b) ou qui auront, ou risquent d'avoir, des répercussions **importantes** sur les activités futures de l'entreprise.

En vertu du paragraphe 3820.11, les informations fournies doivent comprendre, au minimum, une description de la nature de l'événement et une estimation de son incidence financière, lorsqu'il est possible d'en faire une, sinon une déclaration indiquant qu'il est impossible de faire une telle estimation.

Selon les membres, ces informations doivent être fournies à l'égard de la SST et de la SSUC lorsque l'aide gouvernementale n'a pas été constatée dans les états financiers, mais que la condition a) ou b) est remplie, ou que les deux conditions le sont, à la date de la mise au point définitive des états financiers.

Voici un exemple de note dont la phrase en gras traite de la SSUC. Afin de respecter les NCECF, **cet exemple doit être adapté selon le contexte propre à chaque entreprise dont la date de sa fin d'exercice.**

Événements postérieurs à la date du bilan

Après la fin d'exercice, l'écllosion d'une nouvelle souche de coronavirus (COVID-19) a entraîné une crise sanitaire mondiale majeure qui continue d'avoir des incidences sur l'économie globale et sur les marchés financiers à la date de mise au point définitive des états financiers consolidés. Ces événements entraîneront des modifications importantes de l'actif ou du passif au cours du prochain exercice et risquent d'avoir des répercussions importantes sur les activités futures de la société. Il est cependant impossible d'estimer l'incidence financière globale de ces événements pour le moment.

À compter du (date), la société a dû procéder à la fermeture temporaire de (...).

La société a pris des mesures pour atténuer les répercussions de cette crise. La société et ses filiales ont obtenu des emprunts bancaires de xxx \$ dans le cadre du programme gouvernemental Compte d'urgence pour les entreprises canadiennes. Ces emprunts ne portent pas intérêt, sont garantis par le gouvernement fédéral et leur remboursement n'est pas exigé avant le 31 décembre 2022. **De plus, la société et ses filiales sont admissibles à une subvention en vertu du programme gouvernemental de Subvention salariale d'urgence du Canada et une demande de subvention de xxx \$ a été déposée pour la période du 15 mars 2020 au (date).**

À noter : Les informations fournies sur les incidences financières dépendront notamment du temps qui s'est écoulé entre la date de fin d'exercice et la publication des états financiers.

Aide gouvernementale

Le paragraphe 3800.31 exige, notamment, de fournir les informations suivantes à l'égard de l'aide gouvernementale reçue ou échue au cours de l'exercice :

- le montant en cause,
- les montants crédités directement aux résultats,
- les conditions dont l'aide est assortie.

Selon les membres, ces informations doivent être fournies à l'égard de la SST et de la SSUC reçues ou échues au cours de l'exercice.

Incertitude relative à la mesure

Selon le chapitre 1508, *Incertitude relative à la mesure*, l'incertitude relative à la mesure est l'incertitude liée à la détermination de la valeur à laquelle un élément est constaté dans les états financiers. Une telle incertitude existe lorsqu'il y a un écart entre le montant constaté et un autre montant raisonnablement possible.

Quand une **incertitude** relative à la mesure de la valeur à laquelle un élément est constaté dans les états financiers est **importante**, le paragraphe 1508.05 exige de mentionner la **nature de l'incertitude**. Il précise que l'entreprise doit décrire les

circonstances qui donnent lieu à l'incertitude, ainsi que les données pertinentes au sujet du dénouement prévu. Lorsqu'il est raisonnablement possible que le montant constaté puisse subir une **variation importante dans l'année**, le paragraphe 1508.06 exige de mentionner l'**ampleur de l'incertitude**. Les entités pourraient indiquer cette variabilité en présentant une fourchette de montants raisonnablement possibles. Lorsque des informations sont fournies conformément aux paragraphes 1508.05 ou .06, le paragraphe 1508.07 requiert de mentionner le montant constaté au titre de l'élément qui fait l'objet d'une incertitude, sauf lorsqu'une telle mention peut avoir des répercussions négatives importantes sur l'entité. Lorsque le montant constaté n'est pas mentionné, les états financiers doivent indiquer les raisons de cette absence d'information.

Selon les membres, ces informations pourraient devoir être fournies s'il y a un écart entre le montant constaté de la SST ou de la SSUC et un autre montant raisonnablement possible.

Le groupe de travail technique – NCECF – Comptabilité financière – Partie II
ORDRE DES COMPTABLES PROFESSIONNELS AGRÉÉS DU QUÉBEC