

CERTIFICATION ET COMPTABILITÉ

Comparaison entre les NCECF et les IFRS

Regroupement d'entreprises

La présente publication porte sur les principales différences entre les Normes internationales d'information financière (IFRS) et les Normes comptables pour les entreprises à capital fermé (NCECF) en ce qui a trait aux regroupements d'entreprises, notamment :

- le champ d'application et l'identification d'un regroupement d'entreprise;
- l'application de la méthode de l'acquisition;
- la période d'évaluation;
- l'évaluation et la comptabilisation ultérieures;
- les informations à fournir.

Références

NCECF	IFRS
<ul style="list-style-type: none"> • Chapitre 1582, <i>Regroupements d'entreprises</i> • Chapitre 1591, <i>Filiales</i> • Chapitre 3840, <i>Opérations entre apparentés</i> 	<ul style="list-style-type: none"> • IFRS 3, <i>Regroupements d'entreprises</i> • IFRS 10, <i>États financiers consolidés</i>

Survol des principales différences

Les NCECF et les IFRS proposent un traitement semblable des regroupements d'entreprises. Toutefois, une révision des IFRS en novembre 2018 a donné lieu à une définition différente du terme « entreprise », qui entrera en vigueur le 1^{er} janvier 2020. D'autres différences mineures sont présentées ci-après.

- Dans leurs champs d'application respectifs, le chapitre 1582 et l'IFRS 3 excluent tous deux les regroupements d'entités ou d'entreprises sous contrôle commun. Cependant, les NCECF fournissent de plus amples informations à ce sujet au chapitre 3840, *Opérations entre apparentés*, alors que les IFRS ne donnent aucune autre indication.
- Le chapitre 1582 fournit des indications particulières pour déterminer la juste valeur des actifs et des passifs lorsque la méthode des impôts exigibles est appliquée. L'IFRS 3 ne donne aucune directive à cet égard, car la méthode des impôts exigibles n'est pas une méthode comptable admissible selon les IFRS. Pour obtenir une analyse détaillée, consultez notre publication au sujet des impôts sur les bénéfices de la série *Comparaison entre les NCECF et les IFRS*.



ASPE-IFRS differential rating scale



- Selon les NCECF, toute contrepartie conditionnelle classée comme passifs ne doit être réévaluée que lorsqu'on a été fixé quant à la réalisation ou non de la condition. En revanche, les IFRS exigent que la contrepartie conditionnelle soit réévaluée à chaque date de clôture.
- Les informations à fournir en vertu de l'IFRS 3 sont plus poussées que celles en vertu du chapitre 1582.
- L'IFRS 3 a été modifié pour stipuler clairement que l'acquéreur doit suivre l'IAS 37 ou l'IFRIC 21 pour identifier les passifs repris dans le cadre d'un regroupement d'entreprises. La modification précise également que l'acquéreur ne doit pas comptabiliser les actifs éventuels acquis dans le cadre d'un regroupement d'entreprises. Les modifications ne s'appliqueront obligatoirement qu'à compter du 1^{er} janvier 2022.

Champ d'application et définition d'une entreprise

Par définition, un regroupement d'entreprises est une transaction ou un autre événement qui permet à un acquéreur d'obtenir le contrôle d'une ou de plusieurs entreprises. Le chapitre 1582 et l'IFRS 3 indiquent en détail comment identifier un regroupement d'entreprises et déterminer si la définition d'entreprise est respectée.

Les champs d'application du chapitre 1582 et de l'IFRS 3 sont sensiblement les mêmes. Les deux normes indiquent comment comptabiliser une transaction ou tout autre événement qui répond à la définition d'un regroupement d'entreprises, en excluant la formation d'un partenariat, l'acquisition d'un actif ou d'un groupe d'actifs qui ne constitue pas une entreprise ou un regroupement d'entités ou d'entreprises sous contrôle commun. Cela dit, les NCECF indiquent également comment comptabiliser un regroupement d'entreprises sous contrôle commun (voir le paragraphe .44 du chapitre 3840, *Opérations entre apparentés*), alors que les IFRS ne donnent aucune autre indication à cet égard. Par ailleurs, le champ d'application de l'IFRS 3 exclut l'acquisition, par une entité d'investissement (au sens de l'IFRS 10, *États financiers consolidés*), d'une participation dans une filiale qui doit être évaluée à la juste valeur par le biais du résultat net. En revanche, selon les NCECF, une société de placement comptabiliserait ses placements en vertu de la NOC-18, *Sociétés de placement*.

Une entité doit déterminer si une transaction constitue un regroupement d'entreprises. Pour ce faire, elle détermine d'abord si les actifs et les passifs acquis dans le cadre de la transaction constituent une entreprise. Si ce n'est pas le cas, l'entité doit comptabiliser la transaction comme une acquisition d'actifs.

Avant octobre 2018, et la modification apportée par le Conseil des normes comptables internationales (CNCI), les deux référentiels proposaient la même définition d'une entreprise. Depuis la modification qui est entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2020, les NCECF et les IFRS donnent des définitions légèrement différentes d'une entreprise. Le changement de définition signifie qu'un plus grand nombre de transactions seraient comptabilisées à titre d'acquisitions d'actifs plutôt qu'en tant que regroupements d'entreprises en vertu des IFRS. Par conséquent, les exigences de l'IFRS 3 ne s'appliqueront plus à ces transactions.

La définition d'une entreprise est la suivante :

NCECF	IFRS
<p>Ensemble intégré d'activités et d'actifs, susceptible d'être exploité et géré dans le but de fournir <u>directement aux investisseurs ou autres propriétaires, sociétaires ou participants un rendement sous forme de dividendes, de coûts inférieurs ou d'autres avantages économiques.</u></p>	<p>Ensemble intégré d'activités et d'actifs, susceptible d'être exploité et géré dans le but de fournir <u>des biens ou des services à des clients, de produire des revenus de placement (tels que des dividendes ou des intérêts) ou de tirer d'autres produits d'activités ordinaires.</u></p>

<p>Résultat d'entrées et de processus appliqués à ces entrées qui fournissent ou qui sont susceptibles de fournir <u>directement aux investisseurs ou autres propriétaires, sociétaires ou participants un rendement sous forme de dividendes, de coûts inférieurs ou d'autres avantages économiques.</u></p>	<p>Résultat d'entrées et de processus appliqués à ces entrées qui fournissent <u>des biens ou des services à des clients, produisent des revenus de placement (tels que des dividendes ou des intérêts) ou permettent de tirer d'autres produits d'activités ordinaires.</u></p>
---	--

La nouvelle définition d'une entreprise et des sorties selon les IFRS vient restreindre celles des sorties et du rendement des biens et services fournis à des clients et exclut la notion de « coûts inférieurs ». La nouvelle définition introduit le concept de processus substantiels. Pour satisfaire à la définition d'une entreprise, un ensemble d'activités et d'actifs acquis doit comprendre, à tout le moins, une entrée et un processus substantiel. Les IFRS introduisent également un test de concentration facultatif, c'est-à-dire un mécanisme qui permet de déterminer plus rapidement que certains types d'acquisitions ne constituent effectivement pas une entreprise. Selon ce test de concentration, si la quasi-totalité de la juste valeur de l'actif brut acquis se concentre dans un actif identifiable unique ou un groupe unique d'actifs identifiables similaires, il s'agit d'une acquisition d'actifs.

En revanche, la définition d'une entreprise selon les NCECF comprend la notion de « coûts inférieurs ». Le concept de processus substantiel est absent des NCECF.

Lorsqu'il est établi qu'une acquisition est un regroupement d'entreprises, la méthode de l'acquisition s'applique.

La méthode de l'acquisition

Selon le chapitre 1582 et l'IFRS 3, un regroupement d'entreprises doit être comptabilisé selon la méthode de l'acquisition, qui comporte les étapes ci-dessous.

Étape 1 : Identifier l'acquéreur

Les normes stipulent qu'une des entités parties au regroupement doit être identifiée comme étant l'acquéreur, c'est-à-dire l'entité qui obtient le contrôle de l'entreprise acquise.

Selon les NCECF, le contrôle est le pouvoir de définir, de manière durable et sans le concours de tiers, les politiques stratégiques d'une entité en matière d'exploitation, d'investissement et de financement. Le chapitre 1591, *Filiales* stipule comment déterminer l'entité qui a obtenu le contrôle et qui est l'acquéreur dans un regroupement d'entreprises.

Selon les IFRS, un investisseur contrôle une entité émettrice lorsqu'il est exposé ou qu'il a droit à des rendements variables en raison de ses liens avec l'entité émettrice et qu'il a la capacité d'influer sur ces rendements du fait du pouvoir qu'il détient sur celle-ci. Les directives contenues dans l'IFRS 10 indiquent comment déterminer l'entité qui a obtenu le contrôle et qui est l'acquéreur dans un regroupement d'entreprises.

Si le chapitre 1591 ou l'IFRS 10 ne permet pas de définir sans équivoque l'acquéreur dans un regroupement d'entreprises, on peut tenir compte des facteurs suivants :

- l'entité qui a cédé de la trésorerie ou d'autres actifs ou assumé des passifs pour effectuer le regroupement d'entreprises;
- l'entité qui a émis des titres de capitaux propres pour effectuer le regroupement d'entreprises;
- le poids relatif des droits de vote dans l'entité regroupée après le regroupement d'entreprises;
- l'existence d'un important bloc minoritaire de droits de vote dans l'entité regroupée si aucun autre détenteur ou groupe organisé de détenteurs ne dispose d'un bloc significatif de droits de vote;
- la composition de l'organe de direction de l'entité regroupée;

- la composition de la direction de l'entité regroupée;
- les modalités de l'échange des titres de capitaux propres;
- la taille relative des entités en cause, une fois le regroupement effectué;
- l'entité qui a lancé le regroupement.

Il convient de noter qu'une nouvelle entité constituée pour effectuer un regroupement d'entreprises n'est pas nécessairement l'acquéreur. Si une nouvelle entité est créée pour émettre des parts de capitaux propres en vue d'effectuer un regroupement d'entreprises, l'une des entités se regroupant qui existait avant le regroupement d'entreprises doit être identifiée comme étant l'acquéreur en application des indications des paragraphes A9 à A13 du chapitre 1582 ou B13 à B17 de l'IFRS 3. En revanche, l'acquéreur peut être la nouvelle entité si elle transfère de la trésorerie ou d'autres actifs ou assume des passifs en contrepartie.

Dans certains cas, l'entité qui émet les titres (l'acquéreur sur le plan juridique) est identifiée comme étant l'entreprise acquise sur le plan comptable, sur la base des facteurs ci-dessus. C'est ce que l'on appelle une « acquisition inversée ». L'entreprise acquise sur le plan comptable doit répondre à la définition d'une entreprise pour que la transaction puisse être comptabilisée à titre d'acquisition inversée, et l'ensemble des principes de comptabilisation et d'évaluation du chapitre 1582 ou de l'IFRS 3 s'appliquent.

Étape 2 : Déterminer la date d'acquisition

La date d'acquisition est la date à laquelle l'acquéreur obtient le contrôle de l'entreprise acquise. En règle générale, il s'agit de la date à laquelle l'acquéreur procède officiellement au transfert de la contrepartie, à l'acquisition des actifs et à la reprise des passifs de l'entreprise acquise, c'est-à-dire de la date de clôture de la transaction. Cependant, compte tenu des faits et des circonstances pertinents, la date d'acquisition pourrait être antérieure ou postérieure à la date de clôture.

Étape 3 : Comptabiliser et évaluer les actifs identifiables acquis, les passifs repris et toute participation ne donnant pas le contrôle dans l'entreprise acquise

Comptabilisation

À la date d'acquisition, l'acquéreur doit comptabiliser séparément de l'écart d'acquisition (appelé « goodwill » dans les IFRS) tous les actifs identifiables acquis, les passifs repris et toute participation ne donnant pas le contrôle dans l'entreprise acquise. Pour remplir les conditions de comptabilisation, les actifs identifiables acquis et les passifs repris doivent, d'une part, satisfaire aux définitions d'actifs et de passifs des NCECF ou des IFRS à la date d'acquisition et, d'autre part, faire partie de l'échange réalisé lors de la transaction de regroupement d'entreprises et non résulter de transactions séparées. L'application de ce principe peut aboutir à la comptabilisation, par l'acquéreur, de certains actifs et passifs que l'entreprise acquise n'avait pas précédemment comptabilisés comme tels dans ses états financiers. Par exemple, l'entreprise acquise peut avoir des actifs incorporels générés à l'interne; ceux-ci ne respectaient pas les critères de comptabilisation aux états financiers par le passé, mais respectent ces critères depuis leur acquisition dans le cadre d'un regroupement d'entreprises. Un actif incorporel est considéré comme étant identifiable, et doit être comptabilisé séparément de l'écart d'acquisition, s'il respecte soit le critère de séparabilité, soit le critère légal-contractuel. L'acquéreur intègre à l'écart d'acquisition la valeur des actifs incorporels acquis qui ne sont pas identifiables à la date d'acquisition (p. ex., la valeur de l'ensemble de l'effectif) ainsi que la valeur attribuée aux éléments qui ne répondent pas aux conditions d'un actif à la date d'acquisition (p. ex., la valeur des contrats potentiels).

Évaluation

L'acquéreur évalue les actifs identifiables acquis et les passifs repris à leur juste valeur à la date d'acquisition. Même si l'acquéreur n'achète pas la totalité de l'entreprise acquise, la juste valeur des actifs identifiables acquis et des passifs repris est comptabilisée dans sa totalité. Toute participation ne donnant pas le contrôle est évaluée soit à la juste valeur, soit à la quote-part de la participation sans contrôle de l'actif net identifiable. La définition de la juste valeur est légèrement différente entre les NCECF et les IFRS. Selon les NCECF, la juste valeur est le montant de la contrepartie dont conviendraient des parties compétentes agissant en toute liberté dans des conditions de pleine concurrence. Selon l'IFRS 13, *Évaluation de la juste valeur*, la juste valeur est le prix qui serait reçu pour la vente d'un

actif ou payé pour le transfert d'un passif lors d'une transaction normale entre des intervenants du marché à la date d'évaluation.

Exceptions

Le chapitre 1582 et l'IFRS 3 comportent des exceptions limitées concernant les principes de comptabilisation et d'évaluation :

- Passifs éventuels** - L'acquéreur doit comptabiliser à la date d'acquisition un passif éventuel repris à l'occasion d'un regroupement d'entreprises s'il s'agit d'une obligation actuelle découlant d'événements passés et si sa juste valeur peut être évaluée de manière fiable. Cette façon de faire est contraire aux principes de comptabilisation du chapitre 3290, *Éventualités* ou de l'IAS 37, *Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels* du fait que l'acquéreur comptabilise un passif éventuel repris à l'occasion d'un regroupement d'entreprises alors qu'il n'est pas probable qu'un actif a subi une dépréciation ou qu'un passif a été créé, ou qu'une sortie de ressources représentatives d'avantages économiques soit nécessaire pour éteindre l'obligation.

L'IFRS 3 a fait l'objet d'une modification (applicable à compter du 1^{er} janvier 2020, mais une application anticipée est permise). Les modifications précisent qu'une entité appliquant l'IFRS 3 doit se référer à l'IAS 37, *Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels*. Ces modifications entraînent une différence entre les IFRS et les NCECF.
- Impôts sur les bénéfices** (appelés « impôts sur le résultat » dans les IFRS) - Les IFRS ou les NCECF stipulent que si l'acquéreur applique la méthode des impôts futurs, les actifs ou passifs d'impôt différé ou futur découlant des actifs acquis ou des passifs repris dans le cadre d'un regroupement d'entreprises, ainsi que les effets fiscaux potentiels d'écarts temporaires et de reports en avant d'une entreprise acquise qui existent à la date d'acquisition ou qui résultent de l'acquisition doivent être comptabilisés conformément au chapitre 3465, *Impôts sur les bénéfices* ou à l'IAS 12, *Impôts sur le résultat*. Selon les NCECF, lorsque l'acquéreur applique la méthode des impôts exigibles, il peut se reporter au paragraphe A39 du chapitre 1582, qui explique que la juste valeur d'un élément doit refléter sa valeur fiscale.
- Avantages sociaux** (appelés « avantages du personnel » dans les IFRS) - L'acquéreur doit comptabiliser et évaluer un passif (ou un actif, le cas échéant) relatif aux dispositions visant les avantages sociaux de l'entreprise acquise selon le chapitre 3462, *Avantages sociaux futurs* ou l'IAS 19, *Avantages du personnel*. Pour obtenir de plus amples renseignements, consultez notre publication sur les avantages sociaux de la série *Comparaison entre les NCECF et les IFRS*.
- Actifs compensatoires** - L'acquéreur doit comptabiliser un actif compensatoire et l'évaluer sur la même base que le passif éventuel lié sous réserve de la nécessité d'une réduction de valeur (provision pour moins-value) pour montants irrécouvrables. Pour un actif compensatoire évalué à la juste valeur, les effets de l'incertitude quant aux flux de trésorerie futurs due à des considérations de recouvrabilité sont déjà pris en compte dans l'évaluation à la juste valeur et une réduction de valeur séparée n'est pas nécessaire.
- Droits recouvrés** - L'acquéreur doit évaluer la valeur d'un droit recouvré comptabilisé comme un actif incorporel sur la base de la durée de vie résiduelle du contrat correspondant, sans égard au fait que les intervenants du marché prennent ou non en compte le renouvellement potentiel de contrats pour déterminer sa juste valeur.
- Rémunérations et autres paiements à base d'actions** - L'acquéreur doit évaluer un passif ou un instrument de capitaux propres lié au remplacement d'attributions de rémunérations et de paiements à base d'actions de l'entreprise acquise par des attributions de rémunérations et de paiements à base d'actions de l'acquéreur selon la méthode du chapitre 3870, *Rémunérations et autres paiements à base d'actions* ou de l'IFRS 2, *Paiement fondé sur des actions*. Pour obtenir de plus amples renseignements, consultez notre publication sur les paiements à base d'actions de la série *Comparaison entre les NCECF et les IFRS*.
- Actifs détenus en vue de la vente** - L'acquéreur doit évaluer un actif à long terme ou non courant (ou un groupe à sortir ou destiné à être cédé) acquis qui est classé comme étant destiné à la vente à la date d'acquisition selon le chapitre 3475, *Sortie d'actifs à long terme et abandon d'activités* ou de l'IFRS 5, *Actifs non courants détenus en vue de la vente et activités abandonnées*.

Les NCECF prévoient d'ailleurs une exception relativement à la comptabilisation et à l'évaluation des obligations liées à la mise hors service d'immobilisations. En effet, le chapitre 1582 indique que ce type d'obligation doit être comptabilisé selon le chapitre 3110, *Obligations liées à la mise hors service d'immobilisations*. L'IFRS 3 ne prévoit aucune exception à cet égard.

Les IFRS stipulent que si l'acquéreur a adopté l'IFRS 16, *Contrats de location*, il doit comptabiliser les droits d'utilisation d'actifs et les passifs liés aux contrats de location acquis dans le cadre d'un regroupement d'entreprises dont il est le preneur (le locataire). L'acquéreur n'est pas tenu de comptabiliser les droits d'utilisation d'actifs et les passifs liés aux contrats de location qui viennent à échéance dans les 12 mois suivant la date d'acquisition ou dont l'actif sous-jacent est de faible valeur. Tout passif lié à un contrat de location est évalué à la valeur actualisée des paiements au titre du contrat acquis, comme si un nouveau bail avait été conclu à la date d'acquisition. Tout droit d'utilisation d'actif est évalué au même montant que le passif correspondant lié au contrat de location, rajusté pour tenir compte des modalités favorables ou défavorables du contrat. Les NCECF ne comportent pas une telle exception.

Étape 4 : Comptabiliser et évaluer l'écart d'acquisition ou le gain résultant d'une acquisition à des conditions avantageuses

Enfin, l'acquéreur doit comptabiliser tout écart d'acquisition découlant du regroupement d'entreprises. L'écart d'acquisition est calculé à la date d'acquisition et évalué comme étant l'excédent de a) par rapport à b) selon la méthode ci-dessous.

- a) Le total :
 - i. de la contrepartie transférée, évaluée selon le chapitre 1582 ou l'IFRS 3 (généralement à la juste valeur à la date d'acquisition);
 - ii. du montant de toute participation ne donnant pas le contrôle dans l'entreprise acquise évalué selon le chapitre 1582 ou l'IFRS 3;
 - iii. de la juste valeur à la date d'acquisition de la participation précédemment détenue par l'acquéreur dans les parts de capitaux propres de l'entreprise acquise lorsqu'il est question d'un regroupement d'entreprises réalisé par étapes.
- b) Le solde net des montants, à la date d'acquisition, des actifs identifiables acquis et des passifs repris, évalués selon le chapitre 1582 ou l'IFRS 3.

Si b) est supérieur à a), l'acquéreur n'a pas subi d'écart d'acquisition, mais a plutôt réalisé un gain (un profit) résultant d'une acquisition à des conditions avantageuses. Avant de comptabiliser ce gain, l'acquéreur doit réexaminer s'il a correctement identifié et mesuré tous les actifs acquis et tous les passifs repris dans le cadre du regroupement d'entreprises. Si le gain subsiste, l'acquéreur doit le comptabiliser en résultat net à la date d'acquisition.

La contrepartie transférée dans le cadre d'un regroupement d'entreprises correspond à la juste valeur totale, à la date d'acquisition, des actifs cédés à l'acquéreur, des passifs repris par l'acquéreur auprès des anciens propriétaires de l'entreprise acquise, et des participations dans des titres de capitaux propres émis par l'acquéreur. La contrepartie transférée doit également inclure la juste valeur de toute contrepartie conditionnelle transférée par l'acquéreur. L'acquéreur doit comptabiliser une obligation de payer une contrepartie conditionnelle en tant que passif ou en tant que capitaux propres sur la base des définitions d'un instrument de capitaux propres et d'un passif financier au chapitre 3856, *Instruments financiers* ou à l'IAS 32, *Instruments financiers : Présentation*. Si l'acquéreur a le droit de récupérer une contrepartie préalablement transférée si certaines conditions spécifiées sont remplies, ce droit est comptabilisé comme actif.

Indications additionnelles

Le chapitre 1582 et l'IFRS 3 fournissent tous deux des indications additionnelles sur l'application de la méthode d'acquisition à un regroupement d'entreprises réalisé par étapes ou sans transfert de contrepartie.

Regroupement d'entreprises réalisé par étapes

Il arrive qu'un acquéreur obtienne le contrôle d'une entreprise acquise dans laquelle il détenait une participation immédiatement avant la date d'acquisition, et qu'à cette date, il acquière une participation additionnelle qui lui donne le contrôle de l'entité. Cette transaction est qualifiée de regroupement d'entreprises réalisé par étapes ou d'acquisition par étapes. Dans ce cas, et selon les NCECF ou les IFRS, l'acquéreur doit réévaluer la participation qu'il détenait précédemment dans les parts de capitaux propres de l'entreprise acquise à la juste valeur à la date d'acquisition et comptabiliser l'éventuel gain ou perte en résultat net. Cela dit, les IFRS stipulent que toute entité qui applique l'IFRS 9 doit comptabiliser le profit ou la perte découlant de cette transaction en résultat net ou dans les autres éléments du résultat global, selon le cas.

Une fois la prise de contrôle entrée en vigueur et tant que le contrôle n'est pas perdu, toute modification de la participation financière est traitée comme une transaction entre les détenteurs de capitaux et présentée dans les capitaux propres. L'écart d'acquisition ne change pas en cas d'augmentation, et aucun gain ou perte n'est constaté en cas de diminution.

Regroupement d'entreprises réalisé sans transfert de contrepartie

Parfois, un acquéreur obtient le contrôle d'une entreprise acquise sans transfert de contrepartie. C'est notamment le cas lorsque :

- l'entreprise acquise rachète un nombre suffisant de ses propres actions pour permettre à un investisseur existant (l'acquéreur) d'obtenir le contrôle;
- les droits de veto d'une minorité expirent alors qu'ils bloquaient auparavant l'exercice du contrôle par l'acquéreur d'une entreprise acquise dans laquelle l'acquéreur détenait les droits de vote majoritaires;
- l'acquéreur et l'entreprise acquise décident de regrouper leurs entreprises exclusivement par contrat. L'acquéreur ne transfère aucune contrepartie en échange du contrôle d'une entreprise acquise et ne détient aucune participation dans les parts de capitaux propres de l'entreprise acquise, ni à la date d'acquisition ni auparavant.

La méthode de comptabilisation d'un regroupement d'entreprises dite « méthode de l'acquisition » s'applique néanmoins à ces regroupements.

Période d'évaluation

Il arrive que la comptabilisation initiale d'un regroupement d'entreprises soit inachevée à la fin de la période financière au cours de laquelle le regroupement d'entreprises survient. L'acquéreur doit alors mentionner dans ses états financiers les montants provisoires relatifs aux éléments pour lesquels la comptabilisation est inachevée. Pendant la période d'évaluation, l'acquéreur doit ajuster, de manière rétrospective, les montants provisoires afin de refléter les informations nouvelles obtenues à propos des faits et des circonstances qui prévalaient à la date d'acquisition et qui, si elles avaient été connues, auraient affecté l'évaluation des montants comptabilisés. L'acquéreur doit également comptabiliser, de manière rétrospective, des actifs ou des passifs additionnels si des informations nouvelles sont obtenues pendant la période d'évaluation à propos des faits et des circonstances qui prévalaient à la date d'acquisition et qui, si elles avaient été connues, auraient abouti à la comptabilisation de ces actifs et passifs à cette date. La compensation de tout ajustement des montants provisoires comptabilisés relativement aux actifs et aux passifs constitue un ajustement de l'écart d'acquisition. La période d'évaluation prend fin dès que l'acquéreur reçoit l'information qu'il recherchait à propos des faits et des circonstances qui prévalaient à la date d'acquisition ou dès qu'il apprend qu'il est impossible d'obtenir des informations supplémentaires. Cependant, la période d'évaluation ne doit pas excéder un an à compter de la date d'acquisition. Après la fin de la période d'évaluation, l'acquéreur ne doit réviser la comptabilisation d'un regroupement d'entreprises que pour corriger une erreur selon le chapitre 1506, *Modifications comptables* ou l'IAS 8, *Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs*.

Déterminer ce qui fait partie d'une transaction de regroupement d'entreprises

Seuls les éléments échangés dans le cadre du regroupement d'entreprises doivent être comptabilisés comme faisant partie de la transaction conformément au chapitre 1582 ou à l'IFRS 3. Aux fins de la comptabilisation, la transaction de

regroupement d'entreprises exclut les relations entretenues ou accords quelconques entre l'acquéreur et l'entreprise acquise avant que les négociations relatives à la transaction ne commencent, ou les accords distincts de la transaction qui ont été conclus pendant les négociations. Les accords en cause doivent être comptabilisés séparément, comme le stipule le chapitre des NCECF ou l'IFRS applicable. En voici quelques exemples :

- Une transaction qui, en réalité, règle des relations préexistantes entre l'acquéreur et l'entreprise acquise;
- Une transaction qui rémunère des salariés ou des propriétaires antérieurs de l'entreprise acquise pour des services futurs;
- Une transaction qui rembourse à l'entreprise acquise ou à ses propriétaires antérieurs des frais connexes à l'acquisition qui sont à la charge de l'acquéreur.

Pour déterminer si une transaction fait partie ou est distincte de l'échange portant sur l'entreprise acquise, l'acquéreur doit prendre en considération les motifs, l'initiateur et le moment de la transaction.

Frais connexes à l'acquisition

Les frais connexes à l'acquisition sont les coûts que l'acquéreur engage pour effectuer un regroupement d'entreprises. Ces frais doivent être portés dans les charges à mesure qu'ils sont engagés, sauf s'il s'agit des coûts d'émission de titres d'emprunt et de capitaux propres, qui doivent être comptabilisés selon les chapitres 3856, *Instruments financiers*, et 3610, *Opérations portant sur les capitaux propres*, si l'entité applique les NCECF, ou, si l'entité applique les IFRS, selon l'IAS 32, *Instruments financiers : présentation*, et l'IFRS 9, *Instruments financiers*

Évaluation et comptabilisation ultérieures

L'acquéreur doit procéder à l'évaluation et à la comptabilisation ultérieures des actifs acquis, des passifs repris ou créés et des instruments de capitaux propres émis à l'occasion d'un regroupement d'entreprises selon les autres chapitres applicables pour ces éléments. Cela dit, le chapitre 1582 et l'IFRS 3 donnent des indications particulières sur l'évaluation et la comptabilisation ultérieures des éléments suivants :

- **Droits recouvrés** - Un droit recouvré comptabilisé en tant qu'actif incorporel doit être amorti sur la durée de vie résiduelle du contrat par lequel ce droit a été octroyé. L'acquéreur qui vend ultérieurement à un tiers un droit recouvré doit fonder sur la valeur comptable de l'actif incorporel la détermination du gain ou de la perte sur la vente.
- **Passifs éventuels comptabilisés à la date d'acquisition** - Après la comptabilisation initiale et jusqu'à l'extinction, l'annulation ou l'expiration du passif, l'acquéreur doit évaluer un passif éventuel comptabilisé dans un regroupement d'entreprises en retenant le plus élevé : a) du montant qui serait comptabilisé selon le chapitre 3290 ou l'IAS 37; et b) du montant initialement comptabilisé diminué, le cas échéant, du cumul de l'amortissement comptabilisé selon le chapitre 3400, *Produits*, ou l'IFRS 15, *Produits des activités ordinaires tirés de contrats conclus avec des clients*. Toutefois, cette disposition ne s'applique pas aux contrats comptabilisés selon le chapitre 3856 ou l'IFRS 9.
- **Actifs compensatoires** - À la fin de chaque période financière ultérieure, l'acquéreur doit évaluer un actif compensatoire selon la même base que l'actif ou le passif couvert par la garantie d'indemnisation, sous réserve d'éventuelles limites contractuelles de son montant et, pour un actif compensatoire qui n'est pas évalué ensuite à sa juste valeur, de l'appréciation de la direction quant à la recouvrabilité de l'actif compensatoire. L'acquéreur doit décomptabiliser l'actif compensatoire seulement lorsqu'il recouvre l'actif, le vend ou en vient autrement à perdre tout droit sur lui.
- **Contrepartie conditionnelle** - Les changements de juste valeur de contreparties conditionnelles qui ne sont pas des ajustements de période d'évaluation doivent être comptabilisés comme suit :
 - Selon les NCECF et les IFRS, la contrepartie conditionnelle classée en capitaux propres ne doit pas être réévaluée et son règlement ultérieur doit être comptabilisé en capitaux propres.
 - Selon les NCECF, une contrepartie conditionnelle classée comme un actif ou un passif doit être réévaluée à la juste valeur lorsqu'on est fixé quant à la réalisation ou non de la condition, et le gain ou la perte, le cas échéant, doit être comptabilisé en résultat net.
 - Selon les IFRS, une contrepartie conditionnelle qui n'est pas un instrument de capitaux propres et qui entre dans le champ d'application de l'IFRS 9 doit être évaluée à la juste valeur à chaque date de

clôture et les variations de la juste valeur, comptabilisées en résultat net selon l'IFRS 9. Une contrepartie conditionnelle qui n'est pas un instrument de capitaux propres et qui n'entre pas dans le champ d'application de l'IFRS 9 doit être évaluée à la juste valeur à chaque date de clôture et les variations de la juste valeur, comptabilisées en résultat net.

Informations à fournir

Selon les NCECF et les IFRS, l'acquéreur doit fournir dans ses états financiers les informations qui permettent aux utilisateurs d'évaluer la nature et l'effet financier d'un regroupement d'entreprises qui survient pendant la période financière courante ou après la fin de la période financière, mais avant l'achèvement des états financiers. De façon générale, le chapitre 1582 et l'IFRS 3 ont en commun de nombreuses exigences quant aux informations à fournir. Toutefois, les exigences en vertu de l'IFRS 3 sont plus poussées que celles en vertu du chapitre 1582.

Conclusion

En règle générale, les principes relatifs aux regroupements d'entreprises des NCECF et des IFRS se rejoignent. Toutefois, on trouve des différences mineures entre les deux ensembles de normes, notamment en ce qui concerne l'évaluation ultérieure des contreparties conditionnelles et les informations à fournir. Pour obtenir de plus amples directives sur la comptabilisation des regroupements d'entreprises selon les NCECF ou les IFRS, veuillez communiquer avec votre bureau local de BDO Canada s.r.l./S.E.N.C.R.L./LLP. Si vous songez à adopter une nouvelle norme, découvrez ce que l'équipe des [Services-conseils en comptabilité](#) de BDO peut faire pour vous aider dans votre transition.

Pour obtenir de plus amples renseignements sur les différences entre les normes, consultez notre série [Comparaison entre les NCECF et les IFRS](#)

L'information contenue dans cette publication est à jour en date du 31 juillet 2020.

Cette publication a été préparée avec soin. Cependant, elle n'est pas rédigée en termes spécifiques et doit seulement être considérée comme des recommandations d'ordre général. On ne peut se référer à cette publication pour des situations particulières et vous ne devez pas agir ou vous abstenir d'agir sur la base des informations qui y sont présentes sans avoir obtenu de conseils professionnels spécifiques. Pour évoquer ces points dans le cadre de votre situation particulière, merci de contacter BDO Canada s.r.l./S.E.N.C.R.L./LLP. BDO Canada s.r.l./S.E.N.C.R.L./LLP, ses partenaires, collaborateurs et agents n'acceptent ni n'assument la responsabilité ou l'obligation de diligence pour toute perte résultant d'une action, d'une absence d'action ou de toute décision prise sur la base d'informations contenues dans cette publication.

BDO Canada s.r.l./S.E.N.C.R.L./LLP, une société canadienne à responsabilité limitée/société en nom collectif à responsabilité limitée, est membre de BDO International Limited, société de droit anglais, et fait partie du réseau international de sociétés membres indépendantes BDO. BDO est la marque utilisée pour désigner le réseau BDO et chacune de ses sociétés membres.