

Exposé-sondage

Projet de Normes comptables pour les entreprises à capital fermé

Exemption relative à la comptabilisation des actifs incorporels acquis et amortissement des écarts d'acquisition

Octobre 2025

La période de commentaires sur le présent exposé-sondage prend fin
le 31 janvier 2026.

Le Conseil des normes comptables (CNC) invite les parties intéressées à formuler des commentaires sur l'une ou l'autre – ou l'ensemble – des questions posées dans le présent exposé-sondage.

Il est possible d'envoyer des commentaires au CNC de différentes façons. Vous pouvez en effet :

- les adresser directement au CNC en participant à une séance de discussion sur le présent exposé-sondage. Les dates des séances et les renseignements relatifs à l'inscription seront affichés sur la page du projet Évaluation ultérieure des écarts d'acquisition et actifs incorporels acquis;
- écrire une lettre de réponse et la téléverser au moyen du formulaire en ligne. Les lettres de réponse peuvent aussi être envoyées à l'attention de :

Katharine Christopoulos, CPA, CA
Directrice, Normes comptables
Conseil des normes comptables
145, rue King Ouest, bureau 500
Toronto (Ontario) M5H 1J8
kchristopoulos@acsbcanada.ca

N.B. : Les lettres de réponse seront publiées en ligne peu après la fin de la période de commentaires. Vous pouvez toutefois demander, dans votre lettre ou dans le formulaire en ligne, que vos commentaires restent confidentiels.

Quelques précisions :

- Les commentaires sont d'autant plus utiles qu'ils portent sur un paragraphe ou un groupe de paragraphes précis de l'exposé-sondage.
- Si vous relevez un éventuel problème dans les propositions de l'exposé-sondage, veuillez l'expliquer clairement et suggérer une solution possible, avec motifs à l'appui.
- Le CNC ne s'attend pas à ce que vous répondiez à toutes les questions posées. Vous pouvez simplement répondre à celles que vous jugez pertinentes de votre point de vue.

POINTS SAILLANTS

Le CNC propose, sous réserve des commentaires qu'il recevra à la suite de la publication de l'exposé-sondage, de modifier le [chapitre 1582](#), REGROUPEMENTS D'ENTREPRISES, et le [chapitre 3064](#), ÉCARTS D'ACQUISITION ET ACTIFS INCORPORELS, de la Partie II du Manuel de CPA Canada – Comptabilité, soit les Normes comptables pour les entreprises à capital fermé¹. Les modifications proposées portent sur :

- le traitement comptable des actifs incorporels acquis lors d'un regroupement d'entreprises;
- l'évaluation ultérieure des écarts d'acquisition.

Les modifications toucheront, dans les cas pertinents, les entreprises à capital fermé et à but lucratif qui appliquent les normes de la [Partie II](#) du Manuel. Elles s'appliqueront aussi, lorsqu'il y a lieu, aux organismes sans but lucratif (OSBL) qui suivent les normes de la Partie II du Manuel.

Contexte

En mars 2024, le CNC a approuvé un projet de normalisation visant à permettre aux entreprises à capital fermé et, dans la mesure où ils sont touchés, aux OSBL d'amortir les écarts d'acquisition et d'être exemptés de comptabiliser les actifs incorporels acquis lors d'un regroupement d'entreprises. Les commentaires issus d'activités de consultation antérieures témoignent d'une préférence marquée pour la simplification, et d'un soutien particulier en faveur de l'élimination de la comptabilisation séparée des actifs incorporels et en faveur de l'amortissement des écarts d'acquisition.

Le CNC a étudié les recherches et les commentaires de son [Comité consultatif sur les entreprises à capital fermé](#), de son [Comité consultatif sur les petits et moyens cabinets](#) et de son [Comité consultatif sur les organismes sans but lucratif](#) sur les difficultés associées à l'évaluation des écarts d'acquisition et à la comptabilisation des actifs incorporels acquis. Dans l'ensemble, les membres se sont montrés très favorables au projet du CNC visant à envisager un amortissement des écarts d'acquisition et une exemption relative à la comptabilisation des actifs incorporels. Les comités ont exprimé des préoccupations quant au coût et à la complexité associés à la réalisation de tests de dépréciation des écarts d'acquisition, et quant à l'utilité limitée, dans bien des cas, des informations portant sur les écarts d'acquisition pour les utilisateurs d'états financiers. De même, ils ont fait valoir que l'évaluation à la juste valeur des actifs incorporels au moment de leur acquisition était coûteuse et d'un intérêt limité, invoquant tout spécialement le fardeau que cette évaluation représente pour les petites entreprises.

Pour accélérer le projet et faire en sorte que les propositions soient bien étayées, au lieu de publier un document de consultation, le CNC a mené des consultations préliminaires approfondies auprès de 167 parties intéressées et concernées d'un peu partout au Canada. Il a entre autres discuté avec son [Comité consultatif sur les entreprises à capital fermé](#), son [Comité consultatif sur les petits et moyens cabinets](#), son [Comité consultatif sur les organismes sans but lucratif](#), son [Groupe consultatif sur l'agriculture](#), des utilisateurs d'états financiers et des membres du grand public. Le CNC a ainsi pu obtenir l'avis d'utilisateurs d'états financiers, de préparateurs, de professionnels en exercice, d'universitaires, d'experts en évaluation et de représentants d'autorités de réglementation. Après étude des commentaires reçus, il propose de modifier le [chapitre 1582](#) et le [chapitre 3064](#) pour instaurer ces mesures de simplification facultatives.

Principaux éléments de l'exposé-sondage

Les modifications proposées sont résumées ci-après.

¹ Le contenu du Manuel de CPA Canada est uniquement disponible sur abonnement. Cependant, tous les renseignements nécessaires pour répondre au présent exposé-sondage sont inclus dans celui-ci.

Exemption de la comptabilisation des actifs incorporels identifiables acquis lors d'un regroupement d'entreprises (exemption)

- Instauration d'un choix de méthode comptable consistant à se prévaloir de l'exemption, à appliquer uniformément à tous les regroupements d'entreprises.
- Obligation, pour les entités qui choisissent de se prévaloir de l'exemption, d'amortir leur écart d'acquisition.
- Exemption applicable à tous les actifs incorporels acquis lors d'un regroupement d'entreprises.
- Obligation de fournir des informations sur les actifs incorporels qualitativement importants intégrés à l'écart d'acquisition qui sont facilement identifiables, mais seulement dans l'exercice au cours duquel a lieu le regroupement d'entreprises.

Évaluation ultérieure des écarts d'acquisition (amortissement des écarts d'acquisition)

- Instauration d'un choix de méthode comptable consistant à amortir les écarts d'acquisition (autrement dit, les entités qui choisissent de ne pas se prévaloir de l'exemption et de comptabiliser séparément à la juste valeur les actifs incorporels identifiables peuvent choisir une méthode comptable consistant à amortir les écarts d'acquisition).
- Application uniforme de la méthode choisie à tous les regroupements d'entreprises.
- Amortissement de l'écart d'acquisition, le cas échéant, selon la méthode linéaire sur une durée par défaut de 5 ans, à moins que l'entité puisse démontrer qu'une autre durée de vie utile, ne dépassant pas 10 ans, est plus appropriée.

Calendrier d'adoption et dispositions transitoires

Le CNC prévoit de publier la version définitive des modifications au cours du deuxième trimestre de 2027. Les propositions s'appliqueraient aux états financiers annuels des exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2029, et une application anticipée serait permise.

Modifications corrélatives

Dans le présent exposé-sondage, le CNC propose aussi l'apport de modifications corrélatives aux paragraphes ci-après.

- Le paragraphe 3064.73, pour y ajouter un exemple supplémentaire d'indice de dépréciation lié à la vente d'un actif incorporel qui n'a pas été identifié et comptabilisé séparément. Cette proposition de modification s'applique aux cas où un actif incorporel précédemment intégré à l'écart d'acquisition est ultérieurement vendu.
- Le paragraphe .11 du chapitre 3051, PLACEMENTS, pour exiger l'amortissement de la valeur analogue à un écart d'acquisition découlant de participations comptabilisées à la valeur de consolidation lorsque l'entité amortit ses écarts d'acquisition.
- Le paragraphe .09 du chapitre 1506, MODIFICATIONS COMPTABLES, pour permettre à l'entité de changer de méthode comptable en ce qui a trait à l'exemption et à l'évaluation ultérieure des écarts d'acquisition sans que le critère des informations fiables et davantage pertinentes prévu à l'alinéa 1506.06 b) soit respecté.
- L'alinéa 1506.10 c), conjointement avec les nouveaux paragraphes 1582.65A et 3064.94A, pour :
 - prévoir une approche simplifiée facultative pour les entités qui changent volontairement de méthode comptable afin de ne plus appliquer l'exemption;
 - obliger les entités qui changent volontairement de méthode comptable afin de ne plus amortir les écarts d'acquisition à appliquer ce changement de méthode comptable de façon prospective.

- Le paragraphe .11 du chapitre 1500, APPLICATION INITIALE DES NORMES, et le paragraphe .12 du chapitre 1501, APPLICATION INITIALE DES NORMES POUR LES ORGANISMES SANS BUT LUCRATIF, pour permettre à l'entité ou à l'organisme, selon le cas, qui adopte les normes et qui choisit de se prévaloir de l'exemption concernant l'application rétrospective du [chapitre 1582](#) aux regroupements d'entreprises de faire également ce qui suit :
 - lorsqu'il choisit la méthode comptable qui consiste à ne pas comptabiliser les actifs incorporels identifiables acquis lors d'un regroupement d'entreprises, appliquer cette exemption aux regroupements d'entreprises passés à la date de transition aux Normes comptables pour les entreprises à capital fermé (NCECF) ou aux Normes comptables pour les organismes sans but lucratif (NCOSBL), selon le cas;
 - lorsqu'il choisit une méthode comptable consistant à amortir les écarts d'acquisition, ajuster de manière rétrospective le solde de l'écart d'acquisition à la date de transition aux NCECF ou aux NCOSBL, selon le cas.

Parachèvement des propositions

Le CNC délibérera sur les propositions à la lumière des commentaires reçus. Dans le cadre de ses délibérations, il pourrait être amené à consulter son [Comité consultatif sur les entreprises à capital fermé](#), son [Comité consultatif sur les petits et moyens cabinets](#) et son [Comité consultatif des utilisateurs des états financiers d'entreprises à capital fermé du Canada](#). Ces comités aident le CNC à tenir à jour et à améliorer les NCECF. Le CNC consultera également d'autres parties intéressées et concernées à l'occasion de consultations ciblées.

Le CNC rendra compte de ses délibérations dans ses [résumés des décisions](#) et sur la [page Web consacrée au projet](#). Il prévoit de publier les modifications une fois que le processus de délibération et la procédure officielle de mise au point définitive d'une norme auront été menés à bien, c'est-à-dire au deuxième trimestre de 2027, si aucun changement important ne s'avère nécessaire².

Appel à commentaires

Le CNC vous invite à formuler des commentaires sur toutes les propositions du présent exposé-sondage, mais il souhaite particulièrement recevoir des réponses aux questions énoncées ci-dessous.

1. Le CNC propose d'instaurer une exemption de la comptabilisation de tous les actifs incorporels identifiables acquis lors d'un regroupement d'entreprises (exemption) pour réduire le fardeau lié à l'information financière. Cette exemption constituerait un choix de méthode comptable, à appliquer uniformément à tous les regroupements d'entreprises. De même, toujours selon la proposition du CNC, les entités qui choisissent de se prévaloir de l'exemption seraient tenues d'amortir leurs écarts d'acquisition.
 - a) Adhériez-vous à la proposition visant à instaurer une exemption facultative? Dans la négative, pourquoi?
 - b) Appuyez-vous la proposition selon laquelle l'exemption constituerait un choix de méthode comptable? Dans la négative, pourquoi?
 - c) Êtes-vous favorable à la proposition selon laquelle le choix de méthode comptable consistant à se prévaloir de l'exemption serait appliqué uniformément à tous les regroupements d'entreprises? Dans la négative, pourquoi?
 - d) Adhériez-vous à la proposition selon laquelle les entités qui choisissent de se prévaloir de l'exemption seraient tenues d'amortir leurs écarts d'acquisition? Dans la négative, pourquoi?

2 Consultez la section «Procédure officielle propre aux normes nationales» dans la [Procédure officielle de normalisation du CNC](#).

- e) Appuyez-vous la proposition selon laquelle l'exemption s'appliquerait à tous les actifs incorporels identifiables acquis lors d'un regroupement d'entreprises? Dans la négative, quels types d'actifs incorporels identifiables devraient être inclus dans le périmètre de l'exemption, et quels devraient être les critères visant à faire cette détermination?
- 2. Le CNC propose d'ajouter des obligations d'information pour les entités qui choisissent de se prévaloir de l'exemption. Les entités auraient notamment à fournir une description générale de la nature de chaque actif incorporel qualitativement important intégré à l'écart d'acquisition qui est facilement identifiable. Le CNC propose également que ces informations ne soient fournies que dans l'exercice au cours duquel a lieu le regroupement d'entreprises.
 - a) Êtes-vous favorable aux obligations d'information proposées? Dans la négative, pourquoi, et quelles autres solutions le CNC devrait-il envisager?
 - b) Adhérez-vous à la proposition selon laquelle ces informations ne seraient fournies que dans l'exercice au cours duquel a lieu le regroupement d'entreprises? Dans la négative, pourquoi, et quelles autres solutions le CNC devrait-il envisager?
- 3. Le CNC propose que l'amortissement des écarts d'acquisition constitue un choix de méthode comptable pour les entités qui ne se prévalent pas de l'exemption, choix qui serait appliqué uniformément à tous les regroupements d'entreprises. Appuyez-vous cette proposition? Dans la négative, pourquoi?
- 4. Le CNC propose que l'amortissement de l'écart d'acquisition, le cas échéant, se fasse selon la méthode linéaire sur une durée par défaut de 5 ans, à moins que l'entité puisse démontrer qu'une autre durée de vie utile, ne dépassant pas 10 ans, est plus appropriée.
 - a) Adhérez-vous à la proposition visant à instaurer une durée d'amortissement par défaut pour les écarts d'acquisition? Dans la négative, pourquoi?
 - b) Appuyez-vous la proposition selon laquelle la durée d'amortissement par défaut pour les écarts d'acquisition serait fixée à 5 ans? Dans la négative, pourquoi, et quelles autres solutions le CNC devrait-il envisager?
 - c) Adhérez-vous à la proposition visant à limiter à 10 ans la durée d'amortissement pour les écarts d'acquisition? Dans la négative, pourquoi, et quelles autres solutions le CNC devrait-il envisager?
 - d) Êtes-vous favorable aux modifications que le CNC propose d'apporter au paragraphe 3064.91 pour exiger la fourniture d'informations sur les écarts d'acquisition amortissables? Dans la négative, pourquoi, et quelles autres solutions le CNC devrait-il envisager?
- 5. Le CNC propose de modifier le paragraphe 1506.09 pour permettre à l'entité de changer de méthode comptable en ce qui a trait à l'exemption et à l'évaluation ultérieure des écarts d'acquisition sans que le critère des informations fiables et davantage pertinentes prévu à l'alinéa 1506.06 b) soit respecté. Il propose également l'instauration d'une approche simplifiée facultative pour les entités qui changent volontairement de méthode comptable afin de ne plus appliquer l'exemption. Par ailleurs, le CNC propose d'obliger les entités qui changent volontairement de méthode comptable afin de ne plus amortir les écarts d'acquisition à appliquer ce changement de méthode comptable de façon prospective.
 - a) Adhérez-vous à la proposition consistant à permettre à l'entité de changer de méthode comptable en ce qui a trait à l'exemption et à l'évaluation ultérieure des écarts d'acquisition sans que le critère des informations fiables et davantage pertinentes prévu à l'alinéa 1506.06 b) soit respecté? Dans la négative, pourquoi?
 - b) Appuyez-vous la proposition selon laquelle les entités qui changent volontairement de méthode comptable afin de se prévaloir de l'exemption ou d'amortir les écarts d'acquisition seraient tenues d'appliquer ce changement de manière rétrospective, comme l'exige l'alinéa 1506.10 c)? Dans la négative, pourquoi?

- c) Êtes-vous favorable à la proposition visant à instaurer une approche simplifiée facultative pour les entités qui changent volontairement de méthode comptable afin de ne plus appliquer l'exemption? Dans la négative, pourquoi, et quelles autres solutions le CNC devrait-il envisager?
 - d) Selon vous, l'exemple proposé dans le [chapitre 1582](#) permet-il d'illustrer l'application de l'approche simplifiée facultative pour les entités qui changent volontairement de méthode comptable afin de ne plus appliquer l'exemption? Dans la négative, pourquoi?
 - e) Adhériez-vous à la proposition consistant à obliger les entités qui changent volontairement de méthode comptable afin de ne plus amortir les écarts d'acquisition à appliquer ce changement de façon prospective? Dans la négative, pourquoi?
6. Le CNC propose de modifier les paragraphes 1500.11 et 1501.12 pour permettre à l'entité ou à l'organisme, selon le cas, qui adopte les normes d'appliquer rétrospectivement le choix de méthode comptable consistant à se prévaloir de l'exemption ou à amortir les écarts d'acquisition à la date de transition aux NCECF ou aux NCOSBL, selon le cas, lorsqu'il choisit de se prévaloir de l'exemption concernant l'application rétrospective du [chapitre 1582](#) aux regroupements d'entreprises. Appuyez-vous cette proposition? Dans la négative, pourquoi?
7. Le CNC propose l'apport d'une modification corrélative au paragraphe 3051.11. Croyez-vous que cette modification appuie de manière adéquate l'application pratique de la méthode de la comptabilisation à la valeur de consolidation? Dans la négative, pourquoi?
8. Le CNC propose que les modifications s'appliquent pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2029 et qu'une application anticipée soit permise. Il propose également que les modifications soient appliquées rétrospectivement.
- a) Êtes-vous d'accord que les modifications proposées devraient s'appliquer pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2029 et qu'une application anticipée serait permise? Dans la négative, pourquoi?
 - b) Êtes-vous d'accord que les modifications proposées devraient être appliquées rétrospectivement? Dans la négative, pourquoi?

Vos commentaires doivent parvenir au CNC au plus tard le 31 janvier 2026. Vous pouvez téléverser votre lettre de réponse au moyen du [formulaire en ligne](#).

PROPOSITIONS

MODIFICATIONS À APPORTER AUX NORMES COMPTABLES POUR LES ENTREPRISES À CAPITAL FERMÉ DE LA PARTIE II DU MANUEL DE CPA CANADA – COMPTABILITÉ

Les chapitres qui suivent seraient modifiés de la manière indiquée. Les ajouts sont soulignés et les suppressions sont barrées.

Chapitre 1582, REGROUPEMENTS D'ENTREPRISES

TABLE DES MATIÈRES Paragraphe

[...]

La méthode de l'acquisition..... .05-.33A

Comptabiliser et évaluer les actifs identifiables acquis, les passifs repris et toute participation ne donnant pas le contrôle dans l'entreprise acquise11-.33A

Principe de comptabilisation..... .11-.18

Exemption relative à la comptabilisation des actifs incorporels identifiables acquis lors d'un regroupement d'entreprises..... .11A

[...]

Informations à fournir..... .61-65

Changement de méthode comptable..... .65A

Date d'entrée en vigueur et dispositions transitoires66-.7576

Annexe

Exemple

[...]

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

Principe de comptabilisation

.11 *À la date d'acquisition, l'acquéreur doit comptabiliser, séparément de l'écart d'acquisition, les actifs identifiables acquis, les passifs repris et toute participation ne donnant pas le contrôle dans l'entreprise acquise. ~~La comptabilisation des actifs identifiables acquis et des passifs repris est soumise aux, sous réserve du choix de méthode comptable du paragraphe 1582.11A et des conditions visées aux paragraphes 1582.12 et .13.~~*

Exemption relative à la comptabilisation des actifs incorporels identifiables acquis lors d'un regroupement d'entreprises

.11A *Lors de la comptabilisation des actifs incorporels identifiables acquis lors d'un regroupement d'entreprises, l'acquéreur doit choisir l'une ou l'autre des méthodes comptables suivantes :*

- a) comptabiliser séparément de l'écart d'acquisition les actifs incorporels identifiables acquis, sous réserve des conditions visées aux paragraphes 1582.12 et .13; ou
- b) intégrer à l'écart d'acquisition tous les actifs incorporels identifiables acquis si, et seulement si, l'acquéreur applique une méthode comptable consistant à amortir l'écart d'acquisition selon le paragraphe .69 du chapitre 3064, ÉCARTS D'ACQUISITION ET ACTIFS INCORPORELS.

La méthode comptable choisie doit être appliquée uniformément à tous les regroupements d'entreprises. Qui plus est, l'acquéreur n'est pas tenu de remplir le critère énoncé à l'alinéa .06 b) du chapitre 1506, MODIFICATIONS COMPTABLES, en ce qui concerne la méthode comptable choisie.

Conditions de comptabilisation

[...]

INFORMATIONS À FOURNIR

- .61 *L'acquéreur doit fournir les informations qui permettent aux utilisateurs de ses états financiers d'évaluer la nature et l'effet financier d'un regroupement d'entreprises qui survient :*
 - a) *pendant la période financière courante; ou*
 - b) *après la fin de la période financière mais avant l'achèvement des états financiers.*
- .62 Pour remplir l'objectif du paragraphe 1582.61, l'acquéreur doit fournir les informations suivantes pour chaque regroupement d'entreprises significatif :
 - a) le nom et une description de l'entreprise acquise;
 - b) la date d'acquisition;
 - c) le pourcentage de parts de capitaux propres conférant des droits de vote qui a été acquis;
 - d) la juste valeur à la date d'acquisition de la contrepartie totale transférée et la juste valeur à la date d'acquisition de chaque catégorie principale de contrepartie, telle que :
 - i) de la trésorerie,
 - ii) des passifs créés, par exemple un passif pour contrepartie conditionnelle, et
 - iii) des parts de capitaux propres de l'acquéreur, y compris le nombre d'instruments ou de parts émis ou à émettre;
 - e) une description de l'accord et de la base de détermination du montant du paiement pour les accords de contrepartie conditionnelle et les actifs compensatoires;
 - f) à i) (supprimés)
 - j) si l'acquéreur choisit la méthode comptable prévue à l'alinéa 1582.11A b), laquelle consiste à intégrer à l'écart d'acquisition tous les actifs incorporels identifiables acquis lors d'un regroupement d'entreprises, une description générale de la nature de chaque actif incorporel qualitativement important intégré à l'écart d'acquisition qui est facilement identifiable.

[...]

CHANGEMENT DE MÉTHODE COMPTABLE

- .65A Lorsque l'entreprise change volontairement de méthode comptable afin de ne plus intégrer à l'écart d'acquisition tous les actifs incorporels identifiables acquis lors d'un regroupement d'entreprises, elle peut appliquer ce changement de méthode comptable de manière rétrospective conformément au chapitre 1506, MODIFICATIONS COMPTABLES, ou selon l'approche suivante :

- a) L'acquéreur doit comptabiliser séparément tous les actifs incorporels identifiables qui étaient précédemment intégrés à l'écart d'acquisition, dans la mesure où ils rempliraient les conditions de comptabilisation dans le bilan de l'entreprise acquise selon les Normes comptables pour les entreprises à capital fermé. Par exemple, l'acquéreur ne doit pas comptabiliser les actifs incorporels identifiables, tels qu'une marque, un brevet ou une relation commerciale, que l'entreprise acquise n'a pas comptabilisés dans ses états financiers établis selon les Normes comptables pour les entreprises à capital fermé.
- b) Les actifs incorporels identifiables doivent être comptabilisés et évalués à la date d'acquisition par l'acquéreur selon la même base d'évaluation que celle selon laquelle les Normes comptables pour les entreprises à capital fermé exigeraient qu'ils le soient dans le bilan de l'entreprise acquise. Cela correspond généralement à la valeur comptable de l'actif incorporel dans le bilan de l'entreprise acquise à la date d'acquisition.
- c) Au moment du changement de méthode comptable, la valeur comptable nette de chaque actif incorporel qui est comptabilisé séparément doit être sortie du solde d'ouverture des écarts d'acquisition de la période considérée. Si le solde des écarts d'acquisition est insuffisant ou entièrement amorti, toute valeur restante doit être portée en ajustement du solde d'ouverture des bénéfices non répartis de la période considérée. La valeur comptable nette doit comprendre l'amortissement des actifs incorporels identifiables comptabilisés séparément comme s'ils avaient été comptabilisés séparément par l'acquéreur depuis la date d'acquisition, conformément au chapitre 3064, ÉCARTS D'ACQUISITION ET ACTIFS INCORPORELS. L'amortissement des écarts d'acquisition et les dépréciations comptabilisés dans le passé ne doivent pas faire l'objet de reprises.
- d) Tout actif incorporel qui était précédemment intégré à l'écart d'acquisition et qui est comptabilisé séparément par suite d'un changement de méthode comptable ainsi que tout solde des écarts d'acquisition restant doivent être soumis à un test de dépréciation en conformité avec le chapitre 3064, ÉCARTS D'ACQUISITION ET ACTIFS INCORPORELS, au moment où l'acquéreur change de méthode comptable. Toute perte de valeur comptabilisée selon cette disposition doit être incluse dans les résultats de la période considérée.
- e) L'acquéreur ne doit pas appliquer les alinéas .35 c) et d) du chapitre 1506, MODIFICATIONS COMPTABLES. Il doit plutôt fournir des informations sur les effets du changement de méthode comptable en retraitant les soldes uniquement à compter de l'ouverture de la période considérée.

[...]

DATE D'ENTRÉE EN VIGUEUR ET DISPOSITIONS TRANSITOIRES

[...]

- .76 Les modifications apportées aux paragraphes 1582.11, .A22, .A24, .A28, .A31 et .A32, les nouveaux paragraphes 1582.11A et .65A et le nouvel alinéa 1582.62 j), publiés en [MOIS 2027], s'appliquent aux états financiers annuels des exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2029. Une application anticipée est permise.

ANNEXE

GUIDE D'APPLICATION

La présente annexe fait partie intégrante du présent chapitre.

TABLE DES MATIÈRES

Paragraphe

[...]

Comptabiliser des actifs particuliers acquis et des passifs repris A21-A33

Contrats de location-exploitation A21-A23

~~Immobilisations incorporelles~~Actifs incorporels A24-A27

Droits recouvrés A28-A29

Ensemble de l'effectif et autres éléments qui ne sont pas identifiables A30-A33

[...]

Autres chapitres qui fournissent des indications sur l'évaluation et la comptabilisation ultérieures A57**Arbre de décision**

[...]

COMPTABILISER DES ACTIFS PARTICULIERS ACQUIS ET DES PASSIFS REPRIS (application des paragraphes 1582.11 à .14)**Contrats de location-exploitation**

A21 L'acquéreur ne doit comptabiliser aucun actif ou passif lié à un contrat de location-exploitation dans lequel l'entreprise acquise apparaît en tant que preneur, à l'exception des cas prévus aux paragraphes 1582.A22 et .A23.

A22 L'acquéreur doit déterminer si les modalités de chaque contrat de location-exploitation où l'entreprise acquise apparaît en tant que preneur sont favorables ou défavorables. L'acquéreur doit comptabiliser ~~une immobilisation incorporelle~~ un actif incorporel s'il a choisi la méthode comptable prévue à l'alinéa 1582.11A a), ~~laquelle consiste à comptabiliser séparément les actifs incorporels identifiables acquis, et~~ si les modalités d'un contrat de location-exploitation sont favorables par comparaison aux conditions de marché. ~~L'acquéreur doit comptabiliser et~~ un passif si les modalités sont défavorables par comparaison aux conditions de marché. Le paragraphe 1582.A35 fournit des indications en matière d'évaluation de la juste valeur à la date d'acquisition d'actifs qui font l'objet de contrats de location-exploitation où l'entreprise acquise apparaît en tant que bailleur.

[...]

~~Immobilisations incorporelles~~Actifs incorporels

A24 ~~Si l'acquéreur a choisi la méthode comptable prévue à l'alinéa 1582.11A a), il~~ L'acquéreur doit comptabiliser séparément de l'écart d'acquisition les immobilisations incorporelles identifiables acquises actifs incorporels identifiables acquis lors d'un regroupement d'entreprises. ~~Une immobilisation incorporelle~~ Un actif incorporel est identifiable ~~si elle~~ s'il respecte soit le critère de séparabilité soit le critère légal-contractuel.

[...]

Droits recouvrés

A28 Dans le cadre d'un regroupement d'entreprises, un acquéreur peut recouvrer un droit qu'il avait antérieurement accordé à l'entreprise acquise d'utiliser un ou plusieurs actifs comptabilisés

ou non comptabilisés de l'acquéreur. Des exemples de tels droits sont notamment le droit d'utiliser le nom commercial de l'acquéreur en vertu d'un contrat de franchise ou le droit d'utiliser la technologie de l'acquéreur en vertu d'un contrat de licence de technologie. Un droit recouvré est ~~une immobilisation incorporelle~~ un actif incorporel identifiable que l'acquéreur comptabilise séparément de l'écart d'acquisition s'il a choisi la méthode comptable prévue à l'alinéa 1582.11A a), laquelle consiste à comptabiliser séparément les actifs incorporels identifiables acquis. Le paragraphe 1582.31 fournit des indications sur l'évaluation d'un droit recouvré et le paragraphe 1582.57 fournit des indications sur la comptabilisation ultérieure d'un droit recouvré.

[...]

Ensemble de l'effectif et autres éléments qui ne sont pas identifiables

[...]

A31 L'acquéreur intègre également à l'écart d'acquisition la valeur attribuée aux éléments qui ne répondent pas aux conditions d'un actif à la date d'acquisition. Par exemple, l'acquéreur pourrait attribuer une valeur aux contrats potentiels que l'entreprise acquise négocie avec des clients potentiels à la date d'acquisition. Étant donné que ces contrats potentiels ne sont pas eux-mêmes des actifs à la date d'acquisition, l'acquéreur ne les comptabilise pas séparément de l'écart d'acquisition. En conséquence, l'acquéreur ne doit pas effectuer un reclassement ultérieur en diminuant l'écart d'acquisition de la valeur de ces contrats afin de tenir compte d'événements survenus après la date d'acquisition. Cependant, si l'acquéreur a choisi la méthode comptable prévue à l'alinéa 1582.11A a), laquelle consiste à comptabiliser séparément les actifs incorporels identifiables acquis, il l'acquéreur doit évaluer les faits et les circonstances qui entourent les événements intervenant peu après l'acquisition pour déterminer si ~~une immobilisation incorporelle~~ un actif incorporel comptabilisable séparément existait à la date d'acquisition.

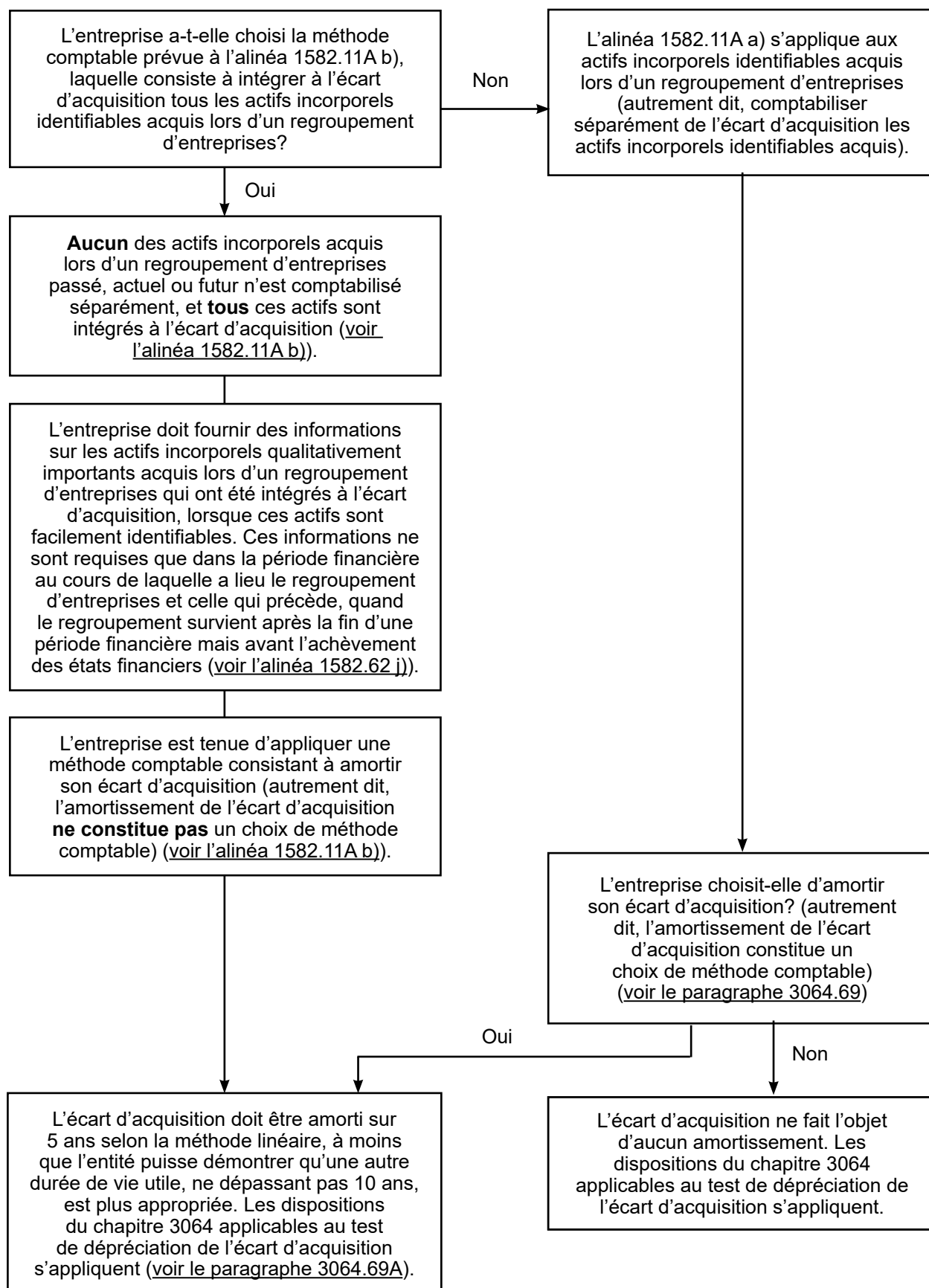
A32 Après la comptabilisation initiale, l'acquéreur comptabilise les ~~immobilisations incorporelles acquises~~ actifs incorporels acquis lors d'un regroupement d'entreprises qui sont comptabilisés séparément selon les dispositions du chapitre 3064, ÉCARTS D'ACQUISITION ET ACTIFS INCORPORELS. Cependant, comme indiqué au paragraphe 3064.03, le mode de comptabilisation de ~~certaines immobilisations incorporelles acquises~~ certaines actifs incorporels acquis après la comptabilisation initiale est prescrit par d'autres chapitres.

[...]

ARBRE DE DÉCISION – DÉTERMINER LES MÉTHODES COMPTABLES S'APPLIQUANT À LA COMPTABILISATION DES ACTIFS INCORPORELS IDENTIFIABLES ACQUIS LORS D'UN REGROUPEMENT D'ENTREPRISES ET À LA COMPTABILISATION ULTÉRIEURE DES ÉCARTS D'ACQUISITION

L'arbre de décision qui suit a été conçu uniquement à titre d'illustration.

Il montre la marche à suivre pour déterminer les méthodes comptables s'appliquant à la comptabilisation des actifs incorporels identifiables acquis lors d'un regroupement d'entreprises et à la comptabilisation ultérieure des écarts d'acquisition selon le chapitre 3064, ÉCARTS D'ACQUISITION ET ACTIFS INCORPORELS. Il a pour but de guider les entreprises en ce qui concerne le choix de leur méthode comptable, c'est-à-dire intégrer ou non à l'écart d'acquisition tous les actifs incorporels identifiables, et de les aider à comprendre l'interaction avec la méthode consistant à amortir l'écart d'acquisition, comme indiqué au paragraphe 1582.11A.



EXEMPLE

L'exemple qui suit a été conçu uniquement à titre d'illustration.

Il montre comment le traitement comptable prévu dans le présent chapitre peut être appliqué dans des situations particulières. Toute question de principe ayant trait à une situation particulière devrait être réglée à la lumière des dispositions du chapitre.

Changement de méthode comptable

L'exemple suivant illustre l'application du paragraphe 1582.65A lors de l'application volontaire d'un changement de méthode comptable visant à ne plus intégrer à l'écart d'acquisition tous les actifs incorporels identifiables acquis lors d'un regroupement d'entreprises.

L'entité Alpha a acquis l'entité Bêta le 1^{er} janvier 20X2 et a comptabilisé le regroupement d'entreprises selon la méthode de l'acquisition prévue au chapitre 1582, REGROUPEMENTS D'ENTREPRISES.

Dans le cadre de ce regroupement, l'entité Alpha a acquis les actifs incorporels suivants :

- la liste des clients;
- la marque; et
- la licence.

Parmi les actifs incorporels susmentionnés, seule la licence avait été comptabilisée dans les états financiers de l'entité Bêta, préparés selon les Normes comptables pour les entreprises à capital fermé. Elle a été achetée par l'entité Bêta le 1^{er} janvier 20X0 pour la somme de 200 \$; sa durée de vie utile restant à courir était de 20 ans. Le 1^{er} janvier 20X2, au moment de l'acquisition de l'entité Bêta par l'entité Alpha, la licence avait une valeur comptable de 180 \$ dans le bilan de l'entité Bêta.

L'entité Alpha a choisi la méthode comptable prévue à l'alinéa 1582.11A b), laquelle consiste à intégrer à l'écart d'acquisition tous les actifs incorporels identifiables acquis lors du regroupement d'entreprises. Par conséquent, elle n'a comptabilisé séparément aucun des actifs incorporels liés à l'acquisition. Ceux-ci ont plutôt été intégrés à l'écart d'acquisition. L'entité Alpha a décidé d'amortir l'écart d'acquisition de 1 000 \$ selon la méthode linéaire sur une durée de cinq ans, comme le permet le paragraphe .69A du chapitre 3064, ÉCARTS D'ACQUISITION ET ACTIFS INCORPORELS.

Le 1^{er} janvier 20X8, l'entité Alpha change volontairement de méthode comptable afin de comptabiliser séparément de l'écart d'acquisition les actifs incorporels identifiables acquis lors d'un regroupement d'entreprises. Au lieu de procéder à une application rétrospective de ce changement de méthode comptable au sens de l'alinéa .05d) du chapitre 1506, MODIFICATIONS COMPTABLES, l'entité Alpha décide d'appliquer les dispositions du paragraphe 1582.65A comme suit :

- La liste des clients et la marque de l'entité Bêta ne sont pas comptabilisées séparément par l'entité Alpha, car elles ne rempliraient pas les conditions de comptabilisation dans le bilan de l'entité Bêta selon les Normes comptables pour les entreprises à capital fermé.
- La licence est comptabilisée séparément par l'entité Alpha, car elle remplit les conditions de comptabilisation séparée dans le bilan de l'entité Bêta selon les Normes comptables pour les entreprises à capital fermé.
- La licence est comptabilisée et évaluée à une valeur comptable nette de 120 \$ dans les états financiers de l'entité Alpha. Ce chiffre correspond à la valeur comptable de 180 \$ figurant dans le bilan de l'entité Bêta à la date d'acquisition (le 1^{er} janvier 20X2), moins l'amortissement cumulé depuis la date d'acquisition, soit 60 \$.
 - Étant donné que l'écart d'acquisition était entièrement amorti à la date du changement de méthode comptable, l'entité Alpha ajuste de 120 \$ le solde d'ouverture des bénéfices non répartis de la période considérée. L'amortissement de l'écart d'acquisition et les dépréciations comptabilisés dans le passé ne font pas l'objet de reprises.

- La licence est soumise à un test de dépréciation en conformité avec le chapitre 3064, ÉCARTS D'ACQUISITION ET ACTIFS INCORPORELS, au moment où l'entité Alpha change de méthode comptable. Toute perte de valeur de la licence est comptabilisée dans les résultats de la période considérée.
- Si, après l'ajustement lié à la valeur comptable nette des actifs incorporels comptabilisés séparément, l'entité Alpha a un solde de l'écart d'acquisition restant, l'écart d'acquisition devrait lui aussi être soumis à un test de dépréciation en conformité avec le chapitre 3064.

Chapitre 3064, ÉCARTS D'ACQUISITION ET ACTIFS INCORPORELS

TABLE DES MATIÈRES

Paragraphe

[...]

Écarts d'acquisition	69-87
<u>Comptabilisation et évaluation</u>	69
<u>Évaluation ultérieure</u>	69A-71
Comptabilisation et évaluation d'une perte de valeur	72-83
Rattachement des actifs et des passifs aux unités d'exploitation	78-80
Rattachement des écarts d'acquisition aux unités d'exploitation	81-82
Réorganisation de la structure d'organisation	83
Cession de la totalité ou d'une fraction d'une unité d'exploitation	84-87

[...]

Informations à fournir	91-94
-------------------------------------	-------

<u>Changement de méthode comptable</u>	94A
---	-----

Date d'entrée en vigueur et dispositions transitoires	95-9899
--	---------

[...]

[...]

ÉCARTS D'ACQUISITION

Comptabilisation et évaluation

- .69 Tout écart d'acquisition doit être comptabilisé dans le bilan d'une entreprise pour le montant déterminé initialement, déduction faite de toute réduction de valeur pour dépréciation. Lors de la comptabilisation de l'écart d'acquisition, l'entité doit choisir l'une ou l'autre des méthodes comptables suivantes :
- comptabiliser l'écart d'acquisition dans le bilan de l'entreprise pour le montant déterminé initialement, déduction faite de toute réduction de valeur pour dépréciation (c'est-à-dire un modèle axé uniquement sur la dépréciation); ou
 - comptabiliser l'écart d'acquisition dans le bilan de l'entreprise pour le montant déterminé initialement, déduction faite de l'amortissement cumulé et de toute réduction de valeur pour dépréciation (c'est-à-dire un modèle axé sur l'amortissement et la dépréciation).

La méthode comptable choisie doit être appliquée uniformément aux écarts d'acquisition découlant de tous les regroupements d'entreprises et aux écarts d'acquisition sur valeur de consolidation découlant de toutes les participations comptabilisées à la valeur de consolidation (voir le paragraphe .11 du chapitre 3051, PLACEMENTS). Qui plus est, l'entité n'est pas tenue de remplir le critère énoncé à l'alinéa .06 b) du chapitre 1506, MODIFICATIONS COMPTABLES, en ce qui concerne la méthode comptable choisie. Toutefois, si la méthode comptable de l'entité consiste à intégrer à l'écart d'acquisition les actifs incorporels identifiables acquis lors d'un regroupement d'entreprises, l'écart d'acquisition doit être amorti (voir l'alinéa .11A b) du chapitre 1582, REGROUPEMENTS D'ENTREPRISES).

Évaluation ultérieure

- .69A Un écart d'acquisition amorti selon la méthode comptable prévue à l'alinéa 3064.69 b) doit être amorti selon la méthode linéaire sur une durée de 5 ans, à moins que l'entreprise puisse démontrer qu'une autre durée de vie utile, ne dépassant pas 10 ans, est plus appropriée.
- .70 Un écart d'acquisition ~~ne fait l'objet d'aucun amortissement.~~ Il est soumis à un test de dépréciation en conformité avec le présent chapitre à un niveau de l'entreprise appelé unité d'exploitation.
- .71 Un écart d'acquisition ayant trait à un placement comptabilisé à la valeur de consolidation ~~ne fait l'objet d'aucun d'un amortissement si la méthode comptable de l'entreprise consiste à amortir l'écart d'acquisition~~ (voir le paragraphe .11 du chapitre 3051, PLACEMENTS).

Comptabilisation et évaluation d'une perte de valeur

- .72 *Tout écart d'acquisition doit être soumis à un test de dépréciation lorsque des événements ou des changements de situation indiquent que la valeur comptable de l'unité d'exploitation à laquelle se rattache l'écart pourrait excéder sa juste valeur.*
- .73 Voici des exemples de tels événements ou changements de situation :
- a) un changement défavorable important dans l'environnement juridique ou le contexte économique;
 - b) une action ou une évaluation défavorable d'une autorité de réglementation;
 - c) l'arrivée imprévue d'un nouveau concurrent;
 - d) la perte de membres clés du personnel;
 - e) le fait qu'on s'attende à ce qu'il soit plus probable qu'improbable qu'une fraction significative ou la totalité d'une unité d'exploitation soit vendue ou autrement cédée;
 - f) l'application d'un test à un groupe d'actifs significatif d'une unité d'exploitation pour déterminer s'il a subi une réduction de valeur ou une dépréciation;
 - g) la comptabilisation d'une perte de valeur d'un écart d'acquisition dans les états financiers individuels d'une filiale qui constitue une composante de l'unité d'exploitation;
 - h) la vente ou la sortie d'un actif incorporel qui n'a pas été identifié et comptabilisé séparément.

[...]

INFORMATIONS À FOURNIR

- .91 *Les états financiers doivent fournir les informations suivantes :*
- a) *dans le cas des actifs incorporels amortissables :*
 - i) *la valeur comptable nette, globalement et par grande catégorie d'actifs incorporels,*
 - ii) *le montant global des amortissements pour la période,*

- iii) la méthode d'amortissement utilisée, y compris la durée ou le taux d'amortissement;
- b) dans le cas des actifs incorporels non amortissables, la valeur comptable, globalement et par grande catégorie d'actifs incorporels; ~~et~~
- c) les motifs à l'appui de la comptabilisation d'actifs incorporels générés en interne; et
- d) dans le cas des écarts d'acquisition amortissables :
 - i) la valeur comptable nette, globalement,
 - ii) le montant global des amortissements pour la période
 - iii) la durée d'amortissement.

[...]

CHANGEMENT DE MÉTHODE COMPTABLE

.94A Lorsque l'entreprise change volontairement de méthode comptable afin de ne plus utiliser le modèle axé sur l'amortissement de l'écart d'acquisition, elle doit procéder à une application prospective de ce changement de méthode comptable au sens de l'alinéa .05 g) du chapitre 1506. MODIFICATIONS COMPTABLES.

DATE D'ENTRÉE EN VIGUEUR ET DISPOSITIONS TRANSITOIRES

[...]

.99 Les modifications apportées aux paragraphes 3064.69 à .71, les nouveaux paragraphes 3064.69A et .94A et les nouveaux alinéas 3064.73 h) et .91 d), publiés en [MOIS 2027], s'appliquent aux états financiers annuels des exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2029. Une application anticipée est permise.

[...]

MODIFICATIONS CORRÉLATIVES À APPORTER AUX NORMES COMPTABLES POUR LES ENTREPRISES À CAPITAL FERMÉ DE LA PARTIE II DU MANUEL DE CPA CANADA – COMPTABILITÉ

Les modifications corrélatives importantes à apporter aux normes de la Partie II sont indiquées ci-dessous. Les ajouts sont soulignés et les suppressions sont barrées.

Chapitre 1500, APPLICATION INITIALE DES NORMES COMPTABILISATION, ÉVALUATION ET PRÉSENTATION

[...]

Exemptions relatives à l'application d'autres normes

[...]

Regroupements d'entreprises

.10 Une entité qui adopte les normes peut décider de ne pas appliquer rétrospectivement le chapitre 1582, REGROUPEMENTS D'ENTREPRISES, aux regroupements d'entreprises passés (les regroupements d'entreprises qui ont eu lieu avant la date de transition aux normes

comptables pour les entreprises à capital fermé). Toutefois, si une entité qui adopte les normes retraite un regroupement d'entreprises pour se conformer au chapitre 1582, elle retraite tous les regroupements d'entreprises postérieurs et applique aussi les chapitres 1601, ÉTATS FINANCIERS CONSOLIDÉS, et 1602, PARTICIPATIONS NE DONNANT PAS LE CONTRÔLE, à compter de cette même date.

- .11 Si une entité qui adopte les normes n'applique pas rétrospectivement le chapitre 1582, REGROUPEMENTS D'ENTREPRISES, à un regroupement d'entreprises passé, les conséquences pour le regroupement d'entreprises sont les suivantes :
- a) L'entité qui adopte les normes maintient le même classement (par exemple, acquisition, acquisition inversée ou fusion d'intérêts communs) que dans ses états financiers antérieurs.
 - b) L'entité qui adopte les normes comptabilise à la date de transition aux normes comptables pour les entreprises à capital fermé tous les actifs qu'elle a acquis et les passifs qu'elle a pris en charge à l'occasion du regroupement d'entreprises passé, sauf les actifs financiers et passifs financiers qu'elle a décomptabilisés au cours des périodes antérieures (voir le paragraphe 1500.27), et sauf les actifs incorporels lorsqu'elle choisit la méthode comptable consistant à intégrer à l'écart d'acquisition tous les actifs incorporels identifiables acquis lors d'un regroupement d'entreprises (voir l'alinéa 1500.11 f)). Toute variation qui en découle est portée aux bénéfices non répartis, sauf si elle résulte de la comptabilisation d'un actif incorporel antérieurement intégré à ~~inclus dans~~ l'écart d'acquisition.
 - c) L'entité qui adopte les normes exclut de son bilan d'ouverture tout élément comptabilisé selon le référentiel comptable antérieur qui ne satisfait pas aux conditions de comptabilisation d'un actif ou d'un passif selon les normes comptables pour les entreprises à capital fermé. Toute variation qui en découle est portée aux bénéfices non répartis, sauf si elle résulte du reclassement d'un actif incorporel dans l'écart d'acquisition.
 - d) Un actif qui a été acquis ou un passif qui a été pris en charge à l'occasion d'un regroupement d'entreprises passé et qui n'a pas été comptabilisé n'a pas pour autant un coût réputé nul dans le bilan d'ouverture. L'acquéreur comptabilise et évalue l'élément dans son bilan consolidé de la façon dont les normes imposeraient qu'il le soit dans le bilan de l'entité acquise.
 - e) À la date de transition aux normes comptables pour les entreprises à capital fermé, l'écart d'acquisition est comptabilisé dans le bilan d'ouverture à sa valeur comptable déterminée selon le référentiel comptable antérieur, après que les ajustements suivants ont été apportés :
 - i) L'écart d'acquisition est augmenté du montant de tout élément comptabilisé en tant qu'actif incorporel selon le référentiel comptable antérieur, mais qui ne satisfait pas aux conditions de comptabilisation d'un actif incorporel selon les normes comptables pour les entreprises à capital fermé. De même, l'écart d'acquisition est diminué du montant de tout élément comptabilisé en tant qu'actif incorporel selon les normes comptables pour les entreprises à capital fermé, mais qui n'avait pas été comptabilisé à ce titre selon le référentiel comptable antérieur et qui avait été intégré à ~~inclus dans~~ l'écart d'acquisition.
 - ii) L'écart d'acquisition est soumis à un test de dépréciation à la date de transition aux normes comptables pour les entreprises à capital fermé, conformément au chapitre 3064, ÉCARTS D'ACQUISITION ET ACTIFS INCORPORELS, lorsque la situation indique que la valeur comptable de l'unité d'exploitation à laquelle il se rattache pourrait excéder sa juste valeur.
 - iii) Si l'entité qui adopte les normes choisit la méthode comptable consistant à amortir l'écart d'acquisition selon le chapitre 3064, ÉCARTS D'ACQUISITION ET ACTIFS

INCORPORELS, elle applique cette méthode comptable rétrospectivement. L'écart d'acquisition est diminué du montant de l'amortissement lié aux périodes antérieures qui n'avait pas été comptabilisé selon le référentiel comptable antérieur.

- f) Si l'entité qui adopte les normes choisit la méthode comptable consistant à intégrer à l'écart d'acquisition tous les actifs incorporels identifiables acquis lors d'un regroupement d'entreprises selon le chapitre 1582, REGROUPEMENTS D'ENTREPRISES, elle applique cette méthode comptable rétrospectivement aux regroupements d'entreprises passés.

[...]

DATE D'ENTRÉE EN VIGUEUR ET DISPOSITIONS TRANSITOIRES

[...]

.48 Les modifications apportées à l'alinéa 1500.11 b), le nouveau sous-alinéa 1500.11 e)iii) et le nouvel alinéa 1500.11 f), publiés en [MOIS 2027], s'appliquent aux états financiers annuels des exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2029. Une application anticipée est permise.

[...]

Chapitre 1506, MODIFICATIONS COMPTABLES

[...]

CHANGEMENTS DE MÉTHODES COMPTABLES

[...]

- .09 Une entreprise n'a pas besoin de satisfaire aux critères énoncés à l'alinéa 1506.06 b) pour effectuer un changement de méthode comptable visant :
- a) à consolider les filiales ou à les comptabiliser selon la méthode de comptabilisation à la valeur d'acquisition ou la méthode de comptabilisation à la valeur de consolidation (voir le chapitre 1591, FILIALES);
 - b) à comptabiliser les participations dans des entités sous influence notable selon la méthode de comptabilisation à la valeur d'acquisition ou la méthode de comptabilisation à la valeur de consolidation (voir le chapitre 3051, PLACEMENTS);
 - c) à comptabiliser les intérêts dans des entreprises sous contrôle conjoint selon la méthode de la comptabilisation à la valeur d'acquisition ou selon la méthode de la comptabilisation à la valeur de consolidation, ou encore en comptabilisant les droits sur les éléments d'actif et les obligations au titre des éléments de passif, en conformité avec le chapitre 3056, INTÉRÊTS DANS DES PARTENARIATS;
 - d) à inscrire à l'actif ou à passer en charges les dépenses relatives à des actifs incorporels générés en interne au cours de la phase de développement (voir le chapitre 3064, ÉCARTS D'ACQUISITION ET ACTIFS INCORPORELS);
 - e) dans le cas d'une obligation au titre des prestations définies découlant d'un régime à prestations définies pour lequel les dispositions légales, réglementaires ou contractuelles applicables exigent l'établissement d'une évaluation actuarielle aux fins de la capitalisation (évaluation de capitalisation), à évaluer l'obligation au moyen d'une évaluation actuarielle établie aux fins de la comptabilisation (évaluation comptable) ou au moyen de l'évaluation de capitalisation la plus récemment achevée (voir le chapitre 3462, AVANTAGES SOCIAUX FUTURS);
 - f) à comptabiliser les impôts selon la méthode des impôts exigibles ou la méthode des impôts futurs (voir le chapitre 3465, IMPÔTS SUR LES BÉNÉFICES);

- g) à évaluer initialement à zéro la composante capitaux propres d'un instrument financier qui contient à la fois une composante passif et une composante capitaux propres (voir le chapitre 3856, INSTRUMENTS FINANCIERS);
- h) à déterminer le coût des stocks agricoles en utilisant soit le coût complet, soit uniquement les coûts des intrants (voir le chapitre 3041, AGRICULTURE);
- i) à comptabiliser les dépenses liées à un accord d'infonuagique en appliquant la mesure de simplification ou une méthode comptable consistant soit à comptabiliser en charges, soit à inscrire à titre d'actif les dépenses liées aux activités d'implantation, conformément à la NOTE D'ORIENTATION CONCERNANT LA COMPTABILITÉ NOC-20, «Traitement comptable des accords d'infonuagique par le client»;
- j) à comptabiliser séparément de l'écart d'acquisition ou à intégrer à l'écart d'acquisition tous les actifs incorporels identifiables acquis lors d'un regroupement d'entreprises (voir le chapitre 1582, REGROUPEMENTS D'ENTREPRISES);
- k) à évaluer ultérieurement l'écart d'acquisition en utilisant le modèle axé uniquement sur la dépréciation ou le modèle axé sur l'amortissement (voir le chapitre 3064, ÉCARTS D'ACQUISITION ET ACTIFS INCORPORELS).

[...]

Application des changements de méthodes comptables

.10 Sous réserve du paragraphe 1506.14 :

- a) une entreprise doit comptabiliser un changement de méthode comptable résultant de la première application d'une source première de PCGR selon les dispositions transitoires spécifiques formulées le cas échéant dans cette source première de PCGR;
- b) lorsqu'une entreprise change de méthode comptable lors de la première application d'une source première de PCGR qui ne prévoit pas de dispositions transitoires spécifiques applicables à ce changement, elle doit appliquer ce changement de manière rétrospective;
- c) lorsqu'une entreprise change volontairement de méthode comptable, elle doit appliquer ce changement de manière rétrospective, sauf :
 - i) dans le cas permis par le paragraphe .23 du chapitre 3041, AGRICULTURE;
 - ii) dans le cas permis par le paragraphe .65A du chapitre 1582, REGROUPEMENTS D'ENTREPRISES,
 - iii) dans le cas exigé par le paragraphe .94A du chapitre 3064, ÉCARTS D'ACQUISITION ET ACTIFS INCORPORELS.

[...]

DATE D'ENTRÉE EN VIGUEUR ET DISPOSITIONS TRANSITOIRES

[...]

.45 Les nouveaux alinéas 1506.09 j) et k) et les modifications apportées à l'alinéa 1506.10 c), publiés en [MOIS 2027], s'appliquent aux états financiers annuels des exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2029. Une application anticipée est permise.

[...]

Chapitre 3051, PLACEMENTS

PARTICIPATIONS DANS DES ENTITÉS SOUS INFLUENCE NOTABLE («SATELLITES») ET INTÉRÊTS DANS DES ENTREPRISES SOUS CONTRÔLE CONJOINT

[...]

Méthode de la comptabilisation à la valeur de consolidation

[...]

- .11 L'amortissement des actifs de l'entité émettrice est calculé à partir des coûts qui leur sont attribués à la date d'acquisition. La fraction de la différence entre le coût de la participation de l'entité détentrice et la valeur nette correspondante qui est analogue à un écart d'acquisition (écart d'acquisition sur valeur de consolidation) n'est pas amortie est amortie si la méthode comptable de l'entité détentrice consiste à amortir les écarts d'acquisition (voir le paragraphe .69 du chapitre 3064, ÉCARTS D'ACQUISITION ET ACTIFS INCORPORELS). Aucune partie d'une réduction de valeur pour dépréciation d'une participation comptabilisée à la valeur de consolidation n'est présentée dans l'état des résultats à titre de perte de valeur d'un écart d'acquisition (voir le chapitre 3064, ÉCARTS D'ACQUISITION ET ACTIFS INCORPORELS). De même, aucun amortissement de l'écart d'acquisition sur valeur de consolidation n'est présenté dans l'état des résultats à titre de charge d'amortissement liée à aux écarts d'acquisition (voir le chapitre 3064).

DATE D'ENTRÉE EN VIGUEUR ET DISPOSITIONS TRANSITOIRES

[...]

- .46 Les modifications apportées au paragraphe 3051.11, publiées en [MOIS 2027], s'appliquent aux états financiers annuels des exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2029. Une application anticipée est permise.

MODIFICATIONS CORRÉLATIVES À APPORTER AUX NORMES COMPTABLES POUR LES ORGANISMES SANS BUT LUCRATIF DE LA PARTIE III DU MANUEL DE CPA CANADA – COMPTABILITÉ

Les modifications corrélatives importantes à apporter aux normes de la [Partie III](#) sont indiquées ci-dessous. Les ajouts sont soulignés et les suppressions sont barrées.

Chapitre 1501, APPLICATION INITIALE DES NORMES POUR LES ORGANISMES SANS BUT LUCRATIF

COMPTABILISATION, ÉVALUATION ET PRÉSENTATION

[...]

Exemptions relatives à l'application d'autres normes

[...]

Regroupements d'entreprises

(Le paragraphe 1501.11 est supprimé.)

- .12 Une entité qui adopte les normes comptabilise comme suit un regroupement passé qui a été comptabilisé comme une acquisition :
- a) L'entité qui adopte les normes maintient le même classement à titre d'acquisition que dans ses états financiers antérieurs.
 - b) L'entité qui adopte les normes comptabilise à la date de transition aux normes comptables pour les organismes sans but lucratif tous les actifs qu'elle a acquis et les passifs qu'elle a pris en charge à l'occasion du regroupement passé, sauf les actifs financiers et passifs financiers qu'elle a décomptabilisés au cours des périodes antérieures (voir le paragraphe 1501.24), et sauf les actifs incorporels lorsqu'elle choisit la méthode comptable consistant à intégrer à l'écart d'acquisition tous les actifs incorporels identifiables acquis lors d'un regroupement d'entreprises (voir l'alinéa 1501.12 f)). Toute variation qui en découle est portée à l'actif net, sauf si elle résulte de la comptabilisation d'un actif incorporel antérieurement intégré à ~~inclus dans~~ l'écart d'acquisition.
 - c) L'entité qui adopte les normes exclut de son état de la situation financière d'ouverture tout élément comptabilisé selon le référentiel comptable antérieur qui ne satisfait pas aux conditions de comptabilisation d'un actif ou d'un passif selon les normes comptables pour les organismes sans but lucratif. Toute variation qui en découle est portée à l'actif net, sauf si elle résulte du reclassement d'un actif incorporel dans l'écart d'acquisition.
 - d) Un actif qui a été acquis ou un passif qui a été pris en charge à l'occasion d'un regroupement passé et qui n'a pas été comptabilisé n'a pas pour autant un coût réputé nul dans l'état de la situation financière d'ouverture. L'acquéreur comptabilise et évalue l'élément dans son état consolidé de la situation financière de la façon dont les normes imposeraient qu'il le soit dans l'état de la situation financière de l'entité acquise.
 - e) À la date de transition aux normes comptables pour les organismes sans but lucratif, l'écart d'acquisition est comptabilisé dans l'état de la situation financière d'ouverture à sa valeur comptable déterminée selon le référentiel comptable antérieur, après que les ajustements indiqués aux alinéas 1501.12 b) à d) ont été apportés si l'écart d'acquisition découle de l'acquisition d'une entreprise à but lucratif par un organisme sans but lucratif. Si l'écart d'acquisition découle de l'acquisition d'un organisme sans but lucratif, il est exclu de l'état de la situation financière d'ouverture et porté à l'actif net.
 - i) L'écart d'acquisition découlant de l'acquisition passée d'une entreprise à but lucratif par un organisme sans but lucratif est augmenté du montant de tout élément comptabilisé en tant qu'actif incorporel selon le référentiel comptable antérieur, mais qui ne satisfait pas aux conditions de comptabilisation d'un actif incorporel selon les normes comptables pour les organismes sans but lucratif. De même, l'écart d'acquisition est diminué du montant de tout élément comptabilisé en tant qu'actif incorporel selon les normes comptables pour les organismes sans but lucratif, mais qui n'avait pas été comptabilisé à ce titre selon le référentiel comptable antérieur et qui avait été intégré à ~~inclus dans~~ l'écart d'acquisition.
 - ii) L'écart d'acquisition découlant de l'acquisition passée d'une entreprise à but lucratif par un organisme sans but lucratif est soumis à un test de dépréciation à la date de transition aux normes comptables pour les organismes sans but lucratif, conformément au chapitre 3064, ÉCARTS D'ACQUISITION ET ACTIFS INCORPORELS, lorsque la situation indique que la valeur comptable de l'écart d'acquisition pourrait avoir subi une perte de valeur.
 - iii) Si l'organisme qui adopte les normes choisit la méthode comptable consistant à amortir les écarts d'acquisition selon le chapitre 3064, ÉCARTS D'ACQUISITION ET ACTIFS INCORPORELS, il applique cette méthode comptable rétrospectivement. L'écart d'acquisition est diminué du montant de l'amortissement lié aux périodes antérieures qui n'avait pas été comptabilisé selon le référentiel

comptable antérieur.

- f) Si l'organisme qui adopte les normes choisit la méthode comptable consistant à intégrer à l'écart d'acquisition tous les actifs incorporels identifiables acquis lors d'un regroupement d'entreprises selon le chapitre 1582, REGROUPEMENTS D'ENTREPRISES, il applique cette méthode comptable rétrospectivement aux regroupements d'entreprises passés.

[...]

DATE D'ENTRÉE EN VIGUEUR ET DISPOSITIONS TRANSITOIRES

[...]

- .44 Les modifications apportées à l'alinéa 1501.12 b), le nouveau sous-alinéa 1501.12 e)iii) et le nouvel alinéa 1501.12 f), publiés en [MOIS 2027], s'appliquent aux états financiers annuels des exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2029. Une application anticipée est permise.

[...]

FONDEMENT DES CONCLUSIONS

TABLE DES MATIÈRES	Paragraphe
Introduction	1-3
Contexte	4-8
Applicabilité aux OSBL	9-11
Analyse des effets	12-22
Exemption de la comptabilisation des actifs incorporels identifiables acquis lors d'un regroupement d'entreprises (exemption)	12-16
Évaluation ultérieure des écarts d'acquisition (amortissement des écarts d'acquisition)	17-22
Modifications proposées	23-104
Exemption de la comptabilisation des actifs incorporels identifiables acquis lors d'un regroupement d'entreprises (exemption)	23-49
Choix de méthode comptable	25-28
Obligation d'amortir l'écart d'acquisition pour les entités qui choisissent de se prévaloir de l'exemption	29-30
Portée de l'exemption	31-38
Informations à fournir	39-48
Période visée par les obligations d'information	49
Évaluation ultérieure des écarts d'acquisition (amortissement des écarts d'acquisition)	50-68
Choix de méthode comptable	53-56
Durée d'amortissement : durée par défaut	57-63
Durée d'amortissement : durée maximale	64-66
Méthode d'amortissement	67

Informations à fournir.....	68
Modifications corrélatives	69-98
Ajout d'un exemple d'indice de dépréciation de l'écart d'acquisition	69-71
Méthode de la comptabilisation à la valeur de consolidation	72-74
Changements de méthodes comptables	75-94
Exception à l'alinéa 1506.06 b).....	75-77
Application rétrospective d'un changement volontaire de méthode comptable	78-81
Propositions	82-90
Mesures d'atténuation supplémentaires	90
Interaction avec d'autres dispositions.....	91-94
Application initiale des normes	95-98
Autres points	99-103
Description de l'écart d'acquisition au bilan	99-101
Application rétrospective de l'amortissement de l'écart d'acquisition lorsqu'il y a eu dépréciation de l'écart d'acquisition au cours d'une période antérieure	102-103
Date d'entrée en vigueur et dispositions transitoires	104-105

Introduction

- 1 Le présent fondement des conclusions résume les éléments que le CNC a jugés importants pour dégager ses conclusions relativement à l'apport de modifications au [chapitre 1582](#), REGROUPEMENTS D'ENTREPRISES, et au [chapitre 3064](#), ÉCARTS D'ACQUISITION ET ACTIFS INCORPORELS, de la Partie II du Manuel. Il expose les motifs qui ont décidé le CNC à entreprendre l'élaboration de ces modifications, le processus de recherche et de réflexion suivi, les décisions clés prises par le CNC, ainsi que les principales raisons qui l'ont amené à adopter certains points de vue et à en rejeter d'autres.
- 2 Dans l'élaboration des propositions, le CNC a demandé l'avis de son [Comité consultatif sur les entreprises à capital fermé](#), de son [Comité consultatif sur les petits et moyens cabinets](#), de son [Comité consultatif sur les organismes sans but lucratif](#) et de son [Groupe consultatif sur l'agriculture](#). Les comités consultatifs se composent d'utilisateurs d'états financiers, d'auditeurs et de préparateurs qui possèdent diverses combinaisons de formation et d'expérience et proviennent de différentes régions du Canada. On compte parmi leurs membres des représentants d'organismes de toutes tailles qui mènent leurs activités dans divers secteurs. Le Groupe consultatif sur l'agriculture, quant à lui, compte des experts qui représentent la grande diversité des professionnels en exercice et des cabinets au Canada.
- 3 Pour l'élaboration de ces propositions, le CNC a également mené des consultations préliminaires auprès de 167 parties intéressées et concernées au Canada entre avril et juillet 2024. Il a entre autres organisé trois tables rondes publiques et plusieurs réunions avec des groupes ciblés (préparateurs, utilisateurs d'états financiers, professionnels en exercice, universitaires, représentants d'autorités de réglementation et experts en évaluation).

Contexte

- 4 À l'heure actuelle, les normes de la [Partie II](#) du Manuel (soit les NCECF) exigent la comptabilisation séparée des actifs incorporels identifiables acquis lors d'un regroupement d'entreprises et ne permettent pas l'amortissement des écarts d'acquisition.
- 5 Les commentaires reçus antérieurement par le CNC au sujet des priorités pour la [Partie II](#) du Manuel témoignaient d'une préférence pour la simplification. Les parties consultées et le [Comité consultatif sur les entreprises à capital fermé](#) avaient en effet vigoureusement réclamé l'élimination de la comptabilisation séparée des actifs incorporels et l'amortissement des écarts d'acquisition. Avaient été invoqués le fardeau et le coût associés aux pratiques actuelles, particulièrement pour les petites entreprises. Les préparateurs, notamment, avaient mentionné le coût et la complexité associés à l'estimation de la juste valeur de certains actifs incorporels acquis lors d'un regroupement d'entreprises, ainsi qu'à la réalisation de tests de dépréciation des écarts d'acquisition. Il avait également été porté à l'attention du CNC que les écarts d'acquisition et les informations quantitatives sur certains actifs incorporels pouvaient ne pas être utiles à la prise de décisions pour les utilisateurs des états financiers d'entreprises à capital fermé et d'organismes sans but lucratif.
- 6 Suivant ces premiers commentaires, le CNC a ajouté à son plan annuel 2023-2024 un projet visant à approfondir sa compréhension des difficultés que pose le traitement comptable des écarts d'acquisition et des actifs incorporels.
- 7 En mars 2024, après consultation de ses comités consultatifs, le CNC a approuvé le projet [Évaluation ultérieure des écarts d'acquisition et actifs incorporels acquis](#). Ce projet de normalisation permettrait aux entreprises à capital fermé et, dans la mesure où ils sont touchés, aux OSBL :
 - a) d'amortir les écarts d'acquisition;
 - b) d'être exemptés de comptabiliser une partie ou la totalité des actifs incorporels identifiables acquis lors d'un regroupement d'entreprises.
- 8 Pour simplifier le processus tout en s'assurant de présenter des propositions bien étayées dans l'exposé-sondage, le CNC a choisi de mener des consultations préliminaires approfondies, y compris auprès du public, plutôt que de publier un document de consultation. Comme mentionné au paragraphe 3, il a ainsi consulté 167 parties intéressées et concernées entre avril et juillet 2024. Dans l'ensemble, les participants ont adhéré aux propositions préliminaires, soit l'amortissement des écarts d'acquisition et l'exemption de la comptabilisation de tous les actifs incorporels identifiables acquis lors d'un regroupement d'entreprises (exemption). Le CNC a tenu compte des commentaires détaillés reçus pour étoffer les propositions contenues dans le présent exposé-sondage.

Applicabilité aux OSBL

- 9 Hormis les modifications corrélatives visant le [chapitre 1501](#), le présent exposé-sondage ne propose pas de modifications dans la Partie III du Manuel (soit les NCOSBL).
- 10 Néanmoins, les OSBL appliquent les normes de la [Partie II](#) du Manuel si celles-ci traitent de sujets qui ne sont pas couverts par la [Partie III](#) du Manuel, ou lorsque les normes de la Partie III exigent l'application de certaines dispositions de la Partie II.
- 11 Plus précisément, les OSBL appliquent le [chapitre 1582](#) lorsqu'ils choisissent la méthode de l'acquisition pour comptabiliser l'acquisition d'une entité à but lucratif. Ils appliquent aussi les dispositions du [chapitre 3064](#) pour évaluer ultérieurement les écarts d'acquisition. Par conséquent, certains OSBL seraient tenus d'appliquer les propositions.

Analyse des effets

Exemption de la comptabilisation des actifs incorporels identifiables acquis lors d'un regroupement d'entreprises (exemption)

- 12 L'exemption proposée relative à la comptabilisation séparée des actifs incorporels identifiables dans un regroupement d'entreprises vise à réduire les coûts de préparation des états financiers. Selon les commentaires que le CNC a reçus de la part des parties intéressées et concernées, les dispositions actuelles prévoyant la comptabilisation séparée des actifs incorporels acquis lors d'un regroupement d'entreprises ajoutent des coûts et un fardeau lié à l'information importants pour les préparateurs. En outre, les utilisateurs d'états financiers ont indiqué qu'ils ne trouvaient pas ces informations particulièrement utiles.
- 13 Les utilisateurs d'états financiers ont souligné qu'ils s'intéressent davantage à l'incidence des actifs incorporels sur les flux de trésorerie futurs qu'à leur juste valeur à un moment précis. Par conséquent, les coûts liés à la répartition complète du coût d'acquisition en vue de comptabiliser séparément les actifs incorporels à leur juste valeur à la date d'acquisition pourraient l'emporter sur les avantages que les utilisateurs retirent de la présence de ces informations dans les notes.
- 14 Le CNC est conscient que certaines entités pourraient préférer maintenir le traitement comptable actuel dans une optique d'uniformité et de comparabilité avec les entités qui appliquent d'autres référentiels d'information financière, ou pour faciliter un éventuel passage aux Normes IFRS de comptabilité. Les coûts associés à l'application obligatoire de ces modifications pourraient donc l'emporter sur les avantages pour ces entités, puisque celles-ci pourraient devenir moins comparables ou être appelées à tenir des comptes séparés pour leurs actifs incorporels. Pour atténuer ce risque, le CNC propose que l'exemption constitue un choix de méthode comptable.
- 15 La proposition selon laquelle les entités qui choisissent de se prévaloir de l'exemption seraient tenues d'amortir leur écart d'acquisition permettrait d'éviter que les actifs incorporels figurent indéfiniment dans le bilan une fois qu'ils sont intégrés à l'écart d'acquisition. Le CNC s'attend à ce que cette proposition réduise les coûts et le fardeau pesant sur ces entités en limitant le plus possible la nécessité de réaliser régulièrement des tests de dépréciation.
- 16 L'obligation d'information proposée pour les entités qui se prévalent de l'exemption viserait spécifiquement les informations susceptibles d'être significatives pour les utilisateurs. Le CNC estime que le fait de cibler les actifs incorporels qualitativement importants qui sont facilement identifiables dans les documents d'une opération ou durant les négociations qui entourent une opération répondrait aux préoccupations concernant la fourniture excessive d'informations et les coûts associés pour les préparateurs. Cette approche permettrait également de s'assurer que des informations utiles sont toujours fournies aux utilisateurs. Qui plus est, le CNC s'attend à ce que les informations fournies aident les utilisateurs à déterminer plus facilement s'ils ont besoin d'informations supplémentaires sur les actifs incorporels d'une entité afin de mieux évaluer leur incidence financière sur les activités de cette entité. Cela permettrait d'éviter l'inclusion de détails non importants qui ne sont pas susceptibles d'influer sur les décisions des utilisateurs. Les avantages de cette proposition en excéderaient donc les coûts.

Évaluation ultérieure des écarts d'acquisition (amortissement des écarts d'acquisition)

- 17 Des préoccupations ont été exprimées au CNC quant au coût et à la complexité associés à la réalisation de tests de dépréciation des écarts d'acquisition, et d'autres commentaires ont fait ressortir que l'écart d'acquisition fournit des informations utiles limitées pour les utilisateurs d'états financiers, notamment les créanciers et les prêteurs. Les propositions visant à permettre aux entités d'amortir les écarts d'acquisition ont pour but de réduire les coûts de préparation des états financiers. Un choix de méthode comptable à cet égard serait ainsi offert aux entités qui choisissent de ne pas se prévaloir de l'exemption. Les entités qui souhaitent continuer d'appliquer aux écarts d'acquisition un modèle axé uniquement sur la dépréciation pourraient le faire :

- a) afin de faciliter leur éventuel passage aux Normes IFRS de comptabilité;
 - b) afin de rester comparables aux autres entités qui n'amortissent pas les écarts d'acquisition;
 - c) sans avoir à assumer les coûts liés à la modification de leurs pratiques comptables actuelles ou à l'application de deux méthodes d'évaluation des écarts d'acquisition.
- 18 Tout écart d'acquisition serait tout de même soumis à un test de dépréciation en présence d'un indice de dépréciation, mais le CNC estime qu'il serait moins probable que cela se produise si la valeur comptable de l'écart d'acquisition diminue au fil du temps. Cette diminution de la fréquence des tests de dépréciation devrait réduire les coûts et le fardeau lié à l'information pour les préparateurs.
- 19 Le CNC est conscient qu'une durée d'amortissement par défaut n'est pas entièrement justifiée sur le plan conceptuel, et que les NCECF n'en prévoient pas pour les autres actifs à l'heure actuelle. Néanmoins, il est d'avis que le fait de prévoir une durée par défaut facultative est une approche pratique et efficiente, puisque la durée de vie utile d'un écart d'acquisition est difficile à prédire et à justifier, et que ces informations ont une utilité limitée pour les utilisateurs.
- 20 Le CNC est conscient que l'instauration de choix de méthode comptable liés à la comptabilisation des actifs incorporels acquis lors d'un regroupement d'entreprises et à l'évaluation ultérieure des écarts d'acquisition pourrait donner lieu à un foisonnement des pratiques au sein des entités et réduire la comparabilité. En conséquence, les utilisateurs d'états financiers pourraient être confrontés à des démarches plus coûteuses et plus complexes, puisqu'il leur faudrait comprendre les options permises par les NCECF et adapter leurs processus en fonction de différents choix de méthode comptable. Toutefois, à la lumière des premiers commentaires reçus, le CNC juge que les avantages de la simplification de l'information financière, en particulier pour les petites entités, l'emporteraient sur les coûts pour les utilisateurs d'états financiers.
- 21 Le CNC s'est également penché sur les effets potentiels de ces propositions sur les accords et autres clauses contractuelles. Par exemple, l'application des propositions pourrait avoir une incidence sur la conformité aux clauses restrictives de nature financière, ou encore sur le calcul des primes. Les utilisateurs ont indiqué que les prêts et clauses restrictives de nature financière connexes reposent généralement sur le bénéfice avant intérêts, impôts et amortissements. Par conséquent, ils ne s'attendent pas à ce que les propositions aient une incidence importante sur ces clauses. Malgré tout, le CNC est conscient que certaines de ces clauses pourraient être touchées. Il s'attend à ce que les préparateurs évaluent attentivement les incidences sur les accords et les clauses, notamment les clauses restrictives de nature financière, lorsqu'ils décideront des méthodes comptables à appliquer aux écarts d'acquisition et aux actifs incorporels acquis lors d'un regroupement d'entreprises. Grâce à cette démarche proactive, toute perturbation éventuelle à ce chapitre serait gérée de manière efficace.
- 22 Après avoir pris en considération les effets des modifications proposées, le CNC estime qu'elles permettraient d'améliorer l'information financière des entreprises à capital fermé et, le cas échéant, des OSBL.

Modifications proposées

Exemption de la comptabilisation des actifs incorporels identifiables acquis lors d'un regroupement d'entreprises (exemption)

- 23 Des commentaires que le CNC a reçus de la part des parties intéressées et concernées suggéraient d'éliminer l'obligation d'identifier et de comptabiliser séparément, à leur juste valeur à la date d'acquisition, les actifs incorporels acquis lors d'un regroupement d'entreprises. Cette question est particulièrement pertinente pour les nombreuses petites entités qui appliquent les NCECF, car

certaines d'entre elles reçoivent des opinions avec réserve du fait qu'elles ne font pas appel à des experts en évaluation pour procéder à la répartition du coût d'acquisition afin d'éviter les dépenses associées. En outre, les utilisateurs d'états financiers ont indiqué qu'ils ne trouvaient pas ces informations particulièrement utiles à la prise de décisions.

- 24 Compte tenu de ces commentaires et de l'objectif du projet, soit simplifier l'information financière préparée selon les NCECF et réduire les coûts d'application sans compromettre les besoins d'information des utilisateurs, le CNC propose de modifier les dispositions du [chapitre 1582](#). Les modifications proposées permettraient aux entreprises à capital fermé et, dans la mesure où ils sont touchés, aux OSBL d'être exemptés de comptabiliser tous les actifs incorporels identifiables acquis lors d'un regroupement d'entreprises (exemption). Ces actifs seraient plutôt intégrés à l'écart d'acquisition. Pour élaborer ces propositions, le CNC a également pris en compte les commentaires issus des consultations préliminaires approfondies qu'il a menées, notamment auprès du public.

Choix de méthode comptable

- 25 Le CNC s'est demandé si l'exemption devait constituer un choix de méthode comptable. Il a discuté du fait que, le cas échéant, les entités pourraient choisir la base de comptabilisation et d'évaluation des actifs incorporels qui répond le mieux aux besoins d'information de leurs utilisateurs et qui est la plus adaptée à leur situation. Par exemple, une entité qui envisage de faire appel public à l'épargne préférerait peut-être comptabiliser séparément les actifs incorporels acquis afin de faciliter son passage à un autre référentiel d'information financière et d'être comparable aux autres entités ouvertes.
- 26 Le CNC est conscient que, si l'exemption constitue un choix de méthode comptable, il pourrait y avoir un foisonnement des pratiques et une réduction de la comparabilité entre les entités. Cette disposition pourrait également être perçue comme une source de complexité supplémentaire pour les utilisateurs d'états financiers. Le CNC estime toutefois que, comme les NCECF sont utilisées par des entités de tailles diverses, la comparabilité n'est peut-être pas aussi cruciale pour les entités qui préparent leurs états financiers selon ce référentiel que pour celles qui sont présentes sur les marchés publics. D'ailleurs, il y a beaucoup de très petites entités appliquant les NCECF qui pourraient profiter de l'exemption offerte et simplifier leurs processus d'information.
- 27 Le CNC propose de réduire encore plus le foisonnement des pratiques en exigeant que le choix de méthode comptable soit appliqué uniformément à tous les regroupements d'entreprises. Il a établi que ce choix ne devrait pas s'appliquer à chaque opération prise individuellement, sans quoi la comparabilité des regroupements d'entreprises effectués par une même entité s'en trouverait réduite.
- 28 La plupart des participants aux consultations préliminaires ont adhéré à la proposition selon laquelle l'exemption constituerait un choix de méthode comptable ou n'ont exprimé aucune réserve à ce sujet. Selon eux, il est important d'instaurer l'exemption, mais aussi de permettre aux entités de continuer à appliquer les dispositions actuelles des NCECF. Les participants ont également fait remarquer que de nombreuses entités opteraient probablement pour l'exemption, mais que dans certains cas, la comptabilisation séparée des actifs incorporels acquis pourrait être plus pertinente, par exemple lorsque les utilisateurs d'états financiers ont besoin de ces informations ou lorsque l'entité compte passer aux Normes IFRS de comptabilité.

Obligation d'amortir l'écart d'acquisition pour les entités qui choisissent de se prévaloir de l'exemption

- 29 Le CNC est d'avis que les entités qui choisissent de se prévaloir de l'exemption devraient être tenues d'amortir leur écart d'acquisition. Cette approche permettrait d'éviter que les actifs incorporels figurent indéfiniment dans le bilan une fois qu'ils sont intégrés à l'écart d'acquisition.
- 30 Lors des consultations préliminaires, la plupart des participants ont appuyé la proposition selon laquelle l'amortissement des écarts d'acquisition devrait être imposé aux entités qui choisissent de se prévaloir de l'exemption. Quelques-uns, toutefois, ont dit craindre que cet amortissement

obligatoire ne fasse en sorte que certaines entités aient des capitaux propres négatifs, ce qui pourrait être mal perçu par les utilisateurs. Certains redoutaient aussi que les actifs incorporels à durée de vie indéfinie intégrés à l'écart d'acquisition soient amortis en conséquence. Malgré ces préoccupations, la plupart des utilisateurs ont indiqué, durant les consultations préliminaires, que ces effets leur importaient peu, car leur analyse est généralement axée sur le bénéfice avant intérêts, impôts et amortissements. Le CNC a aussi fait remarquer que, comme l'exemption est facultative, l'entité pourrait choisir de ne pas s'en prévaloir et de comptabiliser plutôt les actifs incorporels à durée de vie indéfinie séparément dans le bilan. De même, les entités préoccupées par la question des capitaux propres négatifs pourraient choisir de ne pas se prévaloir de l'exemption et ne seraient donc pas tenues d'amortir les écarts d'acquisition.

Portée de l'exemption

- 31 Le CNC propose que l'exemption porte sur tous les actifs incorporels acquis lors d'un regroupement d'entreprises. Il a opté pour cette large portée à la lumière des commentaires d'utilisateurs, qui trouvent que les informations actuelles sur les actifs incorporels ne sont généralement pas utiles à leur analyse. La détermination de la juste valeur des actifs incorporels acquis est coûteuse et complexe, et elle offre peu d'avantages, voire aucun, aux utilisateurs. Les utilisateurs consultés ont également fait remarquer que la plupart des préparateurs avec lesquels ils sont en contact accordent rarement la priorité à la comptabilisation des actifs incorporels, ou perçoivent rarement un quelconque avantage à les séparer de l'écart d'acquisition.
- 32 La plupart des prêteurs ont fait savoir que l'intégration à l'écart d'acquisition de tous les actifs incorporels n'influerait pas sur leurs décisions, car ce qui les intéresse, ce sont les flux de trésorerie et le bénéfice avant intérêts, impôts et amortissements. Même si le fait que l'entité possède certains actifs incorporels – en particulier ceux qui génèrent des flux de trésorerie distincts ou qui sont assortis de droits spécifiques – peut intéresser les prêteurs et les autres utilisateurs, ceux-ci ont précisé qu'ils obtenaient souvent des informations plus détaillées directement auprès de l'entité. Certains utilisateurs ont d'ailleurs souligné qu'ils s'intéressaient davantage à l'incidence des actifs incorporels sur les flux de trésorerie futurs qu'à leur juste valeur à un moment précis, et qu'ils préféreraient généralement mener leur propre évaluation plutôt que de se fier à la juste valeur figurant dans les états financiers.
- 33 Pendant les consultations préliminaires, la plupart des participants se sont dits très favorables à l'application de l'exemption à tous les actifs incorporels acquis lors d'un regroupement d'entreprises. Selon eux, il ne serait pas efficace que l'exemption ne vise qu'un sous-ensemble d'actifs incorporels, car il faudrait quand même que les préparateurs engagent d'importants coûts d'audit et d'évaluation pour identifier les actifs incorporels acquis et déterminer la juste valeur de ceux exclus de la portée de l'exemption.
- 34 D'après les commentaires reçus par le CNC, certains prêteurs acceptent des états financiers assortis d'une opinion d'audit avec réserve visant les actifs incorporels actuellement intégrés à l'écart d'acquisition. De plus, il a été mentionné que les missions de compilation dans le cadre desquelles les informations sont préparées au moyen d'autres règles comptables gagnent en popularité, car les préparateurs et les utilisateurs considèrent de plus en plus que l'identification des actifs incorporels acquis lors d'un regroupement d'entreprises et la détermination de leur juste valeur ne valent pas les coûts associés.
- 35 Le CNC comprend que dans certains secteurs, comme les technologies et l'agriculture, la juste valeur des actifs incorporels peut encore être pertinente pour certains utilisateurs d'états financiers. Il est également conscient que l'exemption pourrait donner lieu à des incohérences par rapport à d'autres dispositions des NCECF s'appliquant aux actifs incorporels achetés (p. ex., les licences et les quotas), car leur comptabilisation ne serait pas la même selon que l'entité les a acquises directement ou dans le cadre d'un regroupement d'entreprises. L'application de l'exemption à tous les actifs incorporels pourrait aussi compliquer un éventuel passage aux Normes IFRS de comptabilité. Enfin, une telle exemption serait plus large que ce que permettent actuellement

d'autres normalisateurs nationaux, notamment par rapport à ce qu'on peut voir dans les principes comptables généralement reconnus (PCGR) des États-Unis s'appliquant aux sociétés à capital fermé et aux entités sans but lucratif.

- 36 Le CNC a constaté une forte opposition à l'idée de permettre aux entités d'identifier de manière sélective les actifs incorporels à comptabiliser ou de ne comptabiliser que ceux pour lesquels la juste valeur est facile à déterminer. Même si la juste valeur de certains actifs incorporels peut être pertinente pour certains utilisateurs, la plupart des participants aux consultations ont fait valoir que les entités qui le souhaitent pourraient fournir ces informations par voie de notes, sur une base volontaire, ou que les utilisateurs pourraient les obtenir directement auprès d'elles. Selon ces participants, la comptabilisation sélective ajouterait un degré de complexité important et donnerait lieu à un grand foisonnement des pratiques, ce qui nuirait à l'uniformité et à la comparabilité des états financiers.
- 37 Quelques participants aux consultations préliminaires ont proposé de limiter la portée de l'exemption à un sous-ensemble d'actifs incorporels en établissant des critères à cet égard. Le CNC a relevé que l'instauration de critères pour déterminer quels actifs incorporels devraient être comptabilisés ou faire l'objet de l'exemption rendrait les propositions nettement plus complexes. En outre, le fait de limiter l'exemption à certains actifs incorporels en atténuerait l'incidence et ne permettrait pas de réduire adéquatement le fardeau lié à l'information, car les entités devraient encore assumer des coûts d'évaluation et d'audit importants. Le CNC souligne enfin que, comme l'exemption est facultative, l'entité pourrait choisir de ne pas s'en prévaloir et de comptabiliser plutôt les actifs incorporels séparément dans le bilan si elle estime que cette méthode comptable permettrait mieux de répondre aux besoins de ses utilisateurs.
- 38 Le CNC a étudié les dispositions de l'actuel paragraphe 1582.A22 et s'est demandé si l'exemption devait s'appliquer aux actifs incorporels résultant de contrats de location-exploitation dont les modalités sont favorables par comparaison aux conditions de marché, ou encore aux passifs résultant de contrats de location-exploitation dont les modalités sont défavorables par comparaison aux conditions de marché. Il a décidé qu'elle s'appliquerait au premier cas, mais pas au second; les entités qui choisissent de se prévaloir de l'exemption continueraient donc de comptabiliser séparément les passifs résultant de contrats de location-exploitation assortis de modalités défavorables. Il note en effet que les utilisateurs d'états financiers pourraient percevoir de tels passifs différemment, et qu'une exemption relative à la comptabilisation des passifs ne relèverait pas de la portée du projet.

Informations à fournir

- 39 Lors des consultations préliminaires, le CNC a reçu des commentaires partagés sur la nécessité que l'entité fournisse des informations si elle choisit de se prévaloir de l'exemption. Parmi les utilisateurs, certains prêteurs se sont dits fermement convaincus de l'importance de ces informations, leur argument étant qu'ils ont besoin de savoir quels actifs incorporels détient l'entité pour évaluer leur incidence sur les flux de trésorerie futurs. D'autres prêteurs et utilisateurs du secteur du capital-investissement ont indiqué que ces informations étaient utiles, mais pas cruciales.
- 40 Par conséquent, d'après ce qui est ressorti des consultations préliminaires, les participants favorables à ces obligations d'information trouvaient que comme les utilisateurs peuvent demander plus d'informations au besoin, seul un minimum d'informations devrait être fourni. Pour les utilisateurs, des informations sur les actifs incorporels ou catégories d'actifs incorporels acquis les plus importants ou les plus significatifs seraient suffisantes compte tenu de leurs besoins. Certains participants ont dit craindre que les entités ne parviennent pas à identifier les actifs incorporels significatifs sans les évaluer, mais d'autres ont fait valoir que les entités savent généralement ce qu'elles achètent et ce qui est significatif pour leurs activités.

- 41 De nombreux professionnels en exercice se sont opposés à l'obligation de fournir des informations qualitatives sur les actifs incorporels intégrés à l'écart d'acquisition, car il faudrait selon eux que les auditeurs effectuent des travaux importants pour s'assurer de l'exhaustivité de ces informations, ce qui entraînerait des coûts supplémentaires. Ils ont indiqué que les NCECF reposent sur le postulat que les utilisateurs sont informés et peuvent demander davantage d'informations à l'entité, et que les entités pourraient volontairement fournir ces informations si elles trouvent que les utilisateurs en ont besoin. Les professionnels en exercice ont dit craindre que ces informations finissent par être fournies sous forme de textes standards et de formules vagues. Ils ont également précisé que le coût et la complexité associés à l'application des dispositions actuelles sont attribuables tant à l'identification qu'à l'évaluation des actifs incorporels acquis lors d'un regroupement d'entreprises. Par conséquent, l'exemption ne permettrait pas de réduire le fardeau lié à l'information financière aussi efficacement s'il fallait encore identifier tous les actifs incorporels acquis et intégrés à l'écart d'acquisition et fournir des informations à leur sujet.
- 42 Le CNC a envisagé une approche selon laquelle aucune information ne serait fournie sur les actifs incorporels intégrés à l'écart d'acquisition. Même si les informations concernées importent peu à certains utilisateurs, il estime qu'une omission totale pourrait compromettre l'utilité des états financiers. Il est également d'avis que le fait d'exiger la fourniture d'informations au sujet de certains actifs incorporels acquis pourrait atténuer quelques-unes des préoccupations soulevées au paragraphe 35, par exemple dans les secteurs où les actifs incorporels revêtent une certaine pertinence pour les utilisateurs d'états financiers. La fourniture d'un minimum d'informations permettrait donc d'atteindre un juste équilibre, en maintenant l'intégrité de l'information financière et en assurant la transparence de la composition des écarts d'acquisition. Par ailleurs, d'après les commentaires issus des consultations publiques préliminaires, des informations ciblées sont utiles, en particulier pour les nouveaux utilisateurs qui n'ont peut-être pas une bonne connaissance du regroupement d'entreprises et des actifs incorporels concernés. Certains actifs incorporels pourraient également s'avérer pertinents pour la compréhension des flux de trésorerie futurs, d'où l'intérêt d'instaurer un niveau raisonnable d'informations à fournir.
- 43 Le CNC prend acte de ces préoccupations, mais selon lui, des informations qualitatives sur les actifs incorporels intégrés à l'écart d'acquisition peuvent constituer un bon point de départ pour les utilisateurs, et les encourager à pousser leurs demandes d'informations et leur analyse si besoin est. Par conséquent, il estime que des informations devraient être fournies par les entités qui choisissent de se prévaloir de l'exemption. Pour répondre à certaines préoccupations exprimées, le CNC propose que les informations à fournir concernent un sous-ensemble précis d'actifs incorporels intégrés à l'écart d'acquisition.
- 44 Le CNC est d'avis que le fait d'exiger des entités qui choisissent de se prévaloir de l'exemption qu'elles fournissent une description générale de la nature de «chaque actif incorporel qualitativement important intégré à l'écart d'acquisition qui est facilement identifiable» constituerait un compromis raisonnable lorsque les actifs incorporels en question ne sont pas comptabilisés et évalués séparément à leur juste valeur à la date d'acquisition. Qui plus est, la fourniture de ces informations ne représenterait pas un fardeau considérable pour les entités, étant donné que celles-ci ont généralement une connaissance détaillée des actifs importants acquis lors d'un regroupement d'entreprises.
- 45 Pour minimiser la complexité des dispositions et faciliter leur application, cette proposition contient des termes qui cadrent globalement avec la terminologie employée dans les NCECF. Le terme «important» est déjà utilisé dans le [chapitre 3064](#). Même s'il n'est pas expressément défini, il est largement employé dans les NCECF. Il s'agit donc d'un terme qui serait bien compris dans le contexte de l'identification des actifs incorporels pertinents dans les états financiers et de la fourniture d'informations à leur sujet. Le CNC est conscient que certains pourraient craindre que la nature subjective du terme «important» ne donne lieu à des évaluations quantitatives. Toutefois, son intention n'est pas d'instaurer un processus fastidieux reposant sur une évaluation quantitative pour assurer l'exhaustivité des informations fournies. C'est la raison pour laquelle il propose que les

informations à fournir s'appliquent aux actifs incorporels «qualitativement importants». D'ordinaire, de tels actifs se distinguent par leur capacité à générer des avantages économiques importants, sont essentiels au maintien des activités ou ont une incidence majeure sur l'avantage concurrentiel de l'entité. Seuls les actifs incorporels qui jouent un rôle essentiel dans le maintien ou l'amélioration, dans une mesure importante, des activités de l'entité devraient être pris en compte pour les besoins des informations à fournir.

- 46 L'expression «facilement identifiable» est relativement cohérente avec la terminologie déjà utilisée dans les NCECF³. Le CNC considère que les actifs incorporels facilement identifiables sont ceux qui peuvent être directement et clairement identifiés dans les documents du regroupement d'entreprises ou durant les négociations qui entourent ce regroupement. Ces actifs ne sont pas difficiles à identifier, car ils sont explicitement mentionnés ou faciles à discerner dans les documents de l'opération. Le CNC s'attend donc à ce que l'identification de ces actifs soit simple et exempte de toute ambiguïté.
- 47 Le CNC estime qu'en ciblant les actifs incorporels qualitativement importants qui sont facilement identifiables dans les documents d'une opération ou durant les négociations qui entourent une opération, l'obligation d'information proposée répondrait aux préoccupations concernant la fourniture excessive d'informations et les coûts associés pour les préparateurs, tout en maintenant la fourniture d'informations utiles aux utilisateurs. L'obligation d'information proposée viserait spécifiquement les informations qui sont susceptibles d'être significatives pour les utilisateurs. Qui plus est, le fait d'y cibler les actifs incorporels facilement identifiables doterait les informations fournies d'une valeur rétrospective, c'est-à-dire qu'elles aideraient les utilisateurs à déterminer plus facilement s'ils ont besoin d'informations supplémentaires sur les actifs incorporels d'une entité afin de mieux évaluer leur incidence financière sur les activités. Cette approche permettrait aussi d'éviter l'inclusion d'informations non importantes qui ne sont pas susceptibles d'influer sur les décisions des utilisateurs.
- 48 Le CNC ajoute que l'obligation d'information proposée n'empêcherait pas l'entité de fournir volontairement des informations supplémentaires sur les actifs incorporels intégrés à l'écart d'acquisition si la direction juge qu'elles sont pertinentes pour les utilisateurs et si, selon l'entité, ces informations peuvent améliorer la transparence et la pertinence et renseigner davantage les utilisateurs au sujet de la composition de l'écart d'acquisition et de son incidence potentielle sur la performance financière future.

Période visée par les obligations d'information

- 49 Le CNC propose que l'obligation d'information relative aux actifs incorporels intégrés à l'écart d'acquisition ne soit imposée que dans la période financière au cours de laquelle a lieu le regroupement d'entreprises et celle qui précède, quand le regroupement survient après la fin d'une période financière mais avant l'achèvement des états financiers. Le but est de réduire le fardeau associé au suivi de ces actifs incorporels au cours des périodes suivantes et à la fourniture d'informations à leur sujet. À la connaissance du CNC, la plupart des utilisateurs ont un accès direct à la direction, et peuvent donc demander les états financiers de périodes antérieures s'ils ont besoin de ces informations.

Évaluation ultérieure des écarts d'acquisition (amortissement des écarts d'acquisition)

- 50 Des préoccupations ont été exprimées au CNC quant au coût et à la complexité associés à la réalisation de tests de dépréciation des écarts d'acquisition, et quant au fait que l'écart d'acquisition fournit des informations utiles limitées pour les utilisateurs d'états financiers, notamment les
- 3 L'expression «facilement déterminable» est déjà utilisée dans le [chapitre 3041](#), AGRICULTURE, en ce qui concerne l'application du modèle de la valeur nette de réalisation. Dans le [chapitre 3856](#), INSTRUMENTS FINANCIERS, l'expression «déterminée facilement» est employée dans le contexte de la détermination de la juste valeur de l'instrument de capitaux propres d'une autre entreprise. Ces expressions ne sont pas explicitement définies, mais leur application est expliquée dans les fondements des conclusions respectifs.

créanciers et les prêteurs. Par exemple, les banques ne tiennent généralement pas compte des écarts d'acquisition dans leurs décisions en matière de prêt. Le CNC ajoute que l'amortissement des écarts d'acquisition était exigé jusqu'en 2001 selon les PCGR du Canada, sur une durée maximale de 40 ans. La pratique a d'ailleurs cours dans plusieurs autres pays ou territoires. Par exemple, la norme IFRS® de comptabilité pour les PME exige que les écarts d'acquisition soient amortis, tandis que les PCGR des États-Unis s'appliquant aux sociétés à capital fermé et aux entités sans but lucratif permettent un traitement comptable en ce sens.

- 51 Pour élaborer les propositions relatives à l'évaluation ultérieure des écarts d'acquisition, le CNC a pris en compte les commentaires issus des consultations préliminaires approfondies qu'il a menées, notamment auprès du public.
- 52 À la lumière de ces commentaires, le CNC propose de modifier les dispositions du [chapitre 3064](#) pour que l'amortissement des écarts d'acquisition constitue un choix de méthode comptable. Tout écart d'acquisition serait tout de même soumis à un test de dépréciation en présence d'un indice de dépréciation, mais le CNC estime qu'il serait moins probable que cela se produise si la valeur comptable de l'écart d'acquisition diminue au fil du temps.

Choix de méthode comptable

- 53 Le CNC s'est demandé si l'amortissement des écarts d'acquisition devait constituer un choix de méthode comptable pour les entités qui choisissent de ne pas se prévaloir de l'exemption. Il estime que cette solution permettrait aux entités de choisir une méthode comptable qui répond aux besoins de leurs utilisateurs, sans les obliger à changer leur traitement comptable actuel. Par exemple, les petites entités dont les ressources techniques manquent pourraient bénéficier de cette possibilité d'amortir les écarts d'acquisition, tandis que les grandes entités pourraient plutôt considérer cette option comme peu intéressante compte tenu de leurs capacités internes. Le CNC est donc d'avis qu'un choix de méthode comptable permettrait aux entités de trouver une solution pratique sur le plan du rapport coûts-avantages et répondrait aux besoins de toutes les parties, vu la diversité des entités qui appliquent les NCECF.
- 54 Le CNC est conscient que l'instauration d'un choix de méthode comptable consistant à amortir les écarts d'acquisition pourrait donner lieu à un foisonnement des pratiques, réduire la comparabilité entre les entités et être une source de complexité supplémentaire pour les utilisateurs d'états financiers. Comme dans le cas de l'exemption, il estime que, comme les NCECF sont utilisées par des entités de tailles diverses, la comparabilité n'est peut-être pas aussi cruciale pour les entités qui préparent leurs états financiers selon ce référentiel que pour celles qui sont présentes sur les marchés publics.
- 55 Malgré tout, comme pour l'exemption, le CNC est d'avis que ce choix de méthode comptable devrait être appliqué uniformément à tous les regroupements d'entreprises. Il a établi que ces choix ne devraient pas s'appliquer à chaque opération prise individuellement, sans quoi la comparabilité des regroupements d'entreprises effectués par une même entité s'en trouverait réduite. Enfin, comme il a été mentionné aux paragraphes 29 et 30, le CNC propose d'exiger l'amortissement des écarts d'acquisition pour les entités qui choisissent de se prévaloir de l'exemption.
- 56 La plupart des participants aux consultations préliminaires ont adhéré à la proposition selon laquelle l'amortissement des écarts d'acquisition constituerait un choix de méthode comptable, car les entités pourraient ainsi choisir la méthode qui permet d'aboutir aux informations les plus utiles, selon le rapport coûts-avantages. Pour eux, les utilisateurs d'états financiers ont l'habitude de composer avec les différents choix de méthode comptable prévus dans les NCECF et pourraient poser des questions pertinentes selon la méthode choisie par l'entité. Quelques participants ont dit craindre que la comparabilité entre les entités s'en trouve réduite, alors que d'autres se sont vivement opposés à l'idée d'obliger toutes les entités à amortir les écarts d'acquisition.

Durée d'amortissement : durée par défaut

- 57 Le CNC propose que l'écart d'acquisition soit amorti sur une durée par défaut. La plupart des participants aux consultations préliminaires ont approuvé cette proposition, en invoquant la difficulté de déterminer la durée de vie utile d'un écart d'acquisition et les considérations relatives au rapport coûts-avantages. Selon certains d'entre eux, la plupart des entités appliqueraient la durée d'amortissement par défaut, ce qui améliorerait la comparabilité. Des participants ont également indiqué que le processus d'audit s'en trouverait simplifié. Quelques-uns, toutefois, ont fait valoir qu'une durée d'amortissement par défaut n'était pas justifiée sur le plan conceptuel et qu'il leur semblait préférable que cette durée repose sur d'autres facteurs, par exemple la durée liée à l'intégration de l'entreprise acquise, la durée moyenne du financement de l'acquisition, ou encore la durée de vie utile de l'actif incorporel principal acquis et intégré à l'écart d'acquisition.
- 58 La plupart des participants ont en outre convenu que l'entité devrait être en mesure d'amortir l'écart d'acquisition sur une autre durée de vie utile, si elle peut la justifier. On a donné l'exemple d'un regroupement d'entreprises qui donnerait lieu à un écart d'acquisition composé d'un actif incorporel principal assorti d'une durée définie contractuellement (p. ex., un quota ou une licence), auquel cas il serait justifié que la durée de vie utile de l'écart d'acquisition soit plus courte ou plus longue que la durée d'amortissement par défaut.
- 59 Le CNC est conscient qu'une durée d'amortissement par défaut n'est pas entièrement justifiée sur le plan conceptuel, et que les NCECF n'en prévoient pas pour les autres actifs à l'heure actuelle. Il ajoute que seuls les PCGR des États-Unis s'appliquant aux sociétés à capital fermé et aux entités sans but lucratif prévoient une durée d'amortissement par défaut pour l'écart d'acquisition. Dans les autres pays ou territoires où l'amortissement des écarts d'acquisition est exigé, la durée de vie utile est à déterminer par la direction. Si celle-ci n'est pas en mesure d'estimer cette durée de façon fiable, une durée d'amortissement maximale est alors imposée. Néanmoins, le CNC est d'avis que l'instauration d'une durée d'amortissement par défaut est une approche pratique, puisque la durée de vie utile d'un écart d'acquisition est difficile à prédire et à justifier, et que ces informations ont une utilité limitée pour les utilisateurs.
- 60 Le CNC estime qu'une durée d'amortissement par défaut pour l'écart d'acquisition serait utile, mais il trouve aussi que les entités devraient pouvoir appliquer une autre durée d'amortissement si celle-ci est plus appropriée et si elles peuvent la justifier. Par conséquent, il a décidé de ne pas rendre la durée d'amortissement par défaut obligatoire. Le CNC est également d'avis que la décision d'utiliser la durée par défaut ou une autre durée de vie utile devrait se prendre pour chaque regroupement d'entreprises pris individuellement, selon les faits et circonstances pertinents de celui-ci et la nature des actifs incorporels intégrés à l'écart d'acquisition si l'entité choisit de se prévaloir de l'exemption.
- 61 Le CNC propose que la durée d'amortissement par défaut soit fixée à cinq ans. Pendant les consultations préliminaires, la plupart des participants ont appuyé l'instauration d'une durée d'amortissement par défaut de 10 ans pour l'écart d'acquisition. Cette durée concorde bien avec les dispositions en vigueur en Amérique du Nord et à l'international, et engloberait la durée de vie utile de la plupart des actifs incorporels acquis. Néanmoins, lors de ses délibérations au sujet de la durée par défaut, le CNC a dit craindre que les entités n'aient alors aucun intérêt à justifier une durée de vie utile inférieure à 10 ans. Selon lui, il pourrait arriver que l'actif incorporel principal intégré à l'écart d'acquisition ait une durée de vie utile inférieure à cinq ans, auquel cas les entités pourraient revenir à la durée d'amortissement par défaut plutôt que de justifier une durée de vie utile inférieure à 10 ans, même si celle-ci est pertinente et qu'elles peuvent la justifier. Il pourrait s'ensuivre des soldes surévalués et une potentielle dépréciation des écarts d'acquisition. En conséquence, le CNC propose d'instaurer une durée d'amortissement par défaut de cinq ans. Par souci de cohérence, il estime que cette durée par défaut devrait également s'appliquer aux cas où aucun actif incorporel n'est intégré à l'écart d'acquisition, afin d'éliminer toute complexité induite, de faciliter l'application et de maintenir une uniformité d'utilisation. Cette approche devrait également aider les utilisateurs d'états financiers à s'y retrouver plus facilement dans les modifications proposées.

- 62 Le CNC a également eu vent de préoccupations selon lesquelles une durée d'amortissement par défaut de cinq ans pourrait entraîner des résultats négatifs et des capitaux propres négatifs pour certaines entités, surtout si les actifs incorporels sont intégrés à l'écart d'acquisition et que le solde de ce dernier est élevé. Selon certains, les états financiers pourraient devenir moins pertinents et moins compréhensibles si des entités par ailleurs rentables affichent des pertes uniquement parce que l'écart d'acquisition est amorti sur une courte durée. Le CNC a pris acte de ces commentaires, notant qu'une durée d'amortissement ne dépassant pas 10 ans pourrait être utilisée, si l'entité peut la justifier. Qui plus est, l'exemption et l'amortissement des écarts d'acquisition constitueraient tous deux des choix de méthode comptable, donc ne seraient pas obligatoires. Ainsi, les entités pourraient choisir les méthodes comptables qui fournissent les informations les plus utiles à leurs utilisateurs, par exemple la comptabilisation séparée des actifs incorporels acquis et l'évaluation ultérieure des écarts d'acquisition au moyen du modèle axé uniquement sur la dépréciation.
- 63 L'intention du CNC n'est pas de faire en sorte que la durée d'amortissement par défaut pour l'écart d'acquisition serve de guide pour ce qui est de la détermination de la durée d'amortissement des actifs incorporels comptabilisés séparément. Il est conscient que cette durée par défaut est arbitraire et qu'elle ne reflète peut-être pas la nature, les faits et les circonstances propres aux actifs incorporels comptabilisés séparément. Cette proposition vise à réduire le fardeau lié à l'information lorsque des actifs incorporels sont intégrés à l'écart d'acquisition, et non à faire état du point de vue du CNC sur la durée de vie utile des actifs incorporels acquis lors d'un regroupement d'entreprises et comptabilisés séparément.

Durée d'amortissement : durée maximale

- 64 Le CNC s'est demandé s'il fallait ou non prévoir une durée d'amortissement maximale pour l'écart d'acquisition. Pour la plupart des participants aux consultations préliminaires, une entité devrait être autorisée à amortir l'écart d'acquisition sur une durée de vie utile de plus de 10 ans si elle peut la justifier, et aucune limite à cet égard ne devrait être imposée. Ils ont toutefois reconnu que cette situation se produirait rarement et qu'en pareil cas, les auditeurs demanderaient probablement une documentation plus solide. Quelques participants se sont opposés à cette idée, faisant valoir que la durée d'amortissement maximale permise pour l'écart d'acquisition devrait être de 10 ans. Selon eux, il serait peu courant pour une entité de pouvoir justifier une durée de vie utile plus longue.
- 65 À la lumière des commentaires reçus, le CNC propose de limiter la durée d'amortissement de l'écart d'acquisition à 10 ans. À sa connaissance, la plupart des actifs incorporels acquis lors d'un regroupement d'entreprises auraient une durée de vie utile de 10 ans ou moins. Les situations où l'entité pourrait justifier une durée de vie utile supérieure à 10 ans pour l'écart d'acquisition devraient donc être rares. Le CNC craint que, si la durée de vie utile de l'écart d'acquisition n'est pas limitée, ce dernier soit amorti sur une durée trop longue dans certaines situations, ce qui réduirait l'utilité des informations. Il ajoute que les entités qui acquièrent habituellement des actifs incorporels d'une valeur importante assortis d'une longue durée de vie utile dans le cadre de regroupements d'entreprises pourraient conclure que la comptabilisation séparée des actifs incorporels acquis donne lieu à des informations plus utiles que celles résultant de l'application de l'exemption.
- 66 Dans la lignée du raisonnement figurant au paragraphe 61, le CNC estime que, par souci de cohérence et pour réduire la complexité de ces dispositions, la même durée d'amortissement maximale devrait s'appliquer à l'écart d'acquisition lorsqu'aucun actif incorporel n'y est intégré.

Méthode d'amortissement

- 67 En ce qui a trait à la méthode d'amortissement, le CNC souligne que ce projet vise à simplifier l'évaluation ultérieure des écarts d'acquisition. Vu la complexité associée à la détermination d'un autre rythme auquel l'entité consommerait les avantages économiques que représente l'écart d'acquisition, il estime que ce dernier devrait être amorti uniquement selon la méthode linéaire. La plupart des participants aux consultations préliminaires ont adhéré à cette approche; ils trouvaient qu'elle fournirait des informations suffisantes aux utilisateurs et que toute autre

méthode d'amortissement serait complexe à mettre en œuvre et n'apporterait pas d'avantages supplémentaires importants aux utilisateurs.

Informations à fournir

- 68 Le CNC s'est demandé de quelles informations les utilisateurs auraient besoin pour comprendre l'incidence de l'amortissement des écarts d'acquisition sur la performance financière de l'entité. Il constate que le paragraphe 3064.91 prévoit déjà certaines obligations d'information pour les actifs incorporels amortissables. Il propose donc des obligations d'information semblables pour les écarts d'acquisition amortissables. Le CNC s'attend à ce que les entités soient en mesure de fournir ces informations sans devoir engager des coûts excessifs.

Modifications corrélatives

Ajout d'un exemple d'indice de dépréciation de l'écart d'acquisition

- 69 Lors des consultations préliminaires, quelques participants se sont demandé comment les actifs incorporels intégrés à l'écart d'acquisition et vendus ultérieurement seraient comptabilisés.
- 70 Le CNC s'est penché sur les commentaires de son [Comité consultatif sur les entreprises à capital fermé](#) selon lesquels il est rare de voir en pratique la vente ultérieure d'actifs incorporels acquis lors d'un regroupement d'entreprises. Il a donc décidé de ne pas fournir d'indications sur la vente ultérieure d'actifs incorporels intégrés à l'écart d'acquisition, puisque ces opérations ont une fréquence limitée et que l'amortissement de l'écart d'acquisition réduit le risque de surévaluation du solde correspondant. Il ajoute qu'il n'y a actuellement pas d'indications sur la décomptabilisation des actifs corporels et incorporels dans la [Partie II](#) du Manuel.
- 71 Toutefois, le CNC est conscient que la vente d'un actif incorporel qui n'est pas comptabilisé séparément pourrait avoir une incidence sur la valeur comptable de l'écart d'acquisition. En conséquence, il propose de modifier le paragraphe 3064.73 pour y ajouter un exemple supplémentaire d'indice de dépréciation qui engloberait la sortie de composantes importantes de l'écart d'acquisition ou la vente d'un actif incorporel généré en interne. Le CNC est d'avis que cet exemple supplémentaire réduirait le risque de surévaluation de la valeur comptable de l'écart d'acquisition lors de la vente d'actifs incorporels non comptabilisés séparément qui génèrent des flux de trésorerie importants.

Méthode de la comptabilisation à la valeur de consolidation

- 72 Pendant les consultations préliminaires, une question a été posée quant à savoir si la valeur analogue à un écart d'acquisition découlant de participations comptabilisées à la valeur de consolidation (écart d'acquisition sur valeur de consolidation) serait également amortissable lorsque la méthode comptable choisie par l'entité consiste à amortir les écarts d'acquisition.
- 73 Le CNC constate que, dans d'autres pays ou territoires, le traitement comptable de l'écart d'acquisition sur valeur de consolidation concorde avec le traitement de l'écart d'acquisition. Par exemple, selon les PCGR des États-Unis, si l'entité opte pour l'amortissement de l'écart d'acquisition, ce choix de méthode s'applique également à l'écart d'acquisition sur valeur de consolidation. De même, la norme IFRS® de comptabilité pour les PME exige l'amortissement de l'écart d'acquisition, y compris celui sur valeur de consolidation.
- 74 Le CNC propose donc de modifier les paragraphes 3064.71 et 3051.11 pour exiger l'amortissement de la valeur analogue à un écart d'acquisition découlant de participations comptabilisées à la valeur de consolidation lorsque l'entité choisit d'amortir ses écarts d'acquisition. Il est d'avis que cette modification permettrait à tous les types d'écart d'acquisition, y compris l'écart d'acquisition sur valeur de consolidation, d'être comptabilisés de manière uniforme par une même entité.

Changements de méthodes comptables

Exception à l'alinéa 1506.06 b)

- 75 Pendant les consultations préliminaires, des participants ont demandé comment les changements de méthodes comptables seraient comptabilisés. Ils ont évoqué des situations où l'entité pourrait vouloir changer de méthode comptable pour se prévaloir de l'exemption ou pour amortir les écarts d'acquisition en raison de l'évolution des besoins d'information des utilisateurs d'états financiers. Ils ont également cité des cas où l'entité pourrait vouloir cesser d'appliquer l'exemption ou d'amortir les écarts d'acquisition en prévision d'un premier appel public à l'épargne. Plus particulièrement, des préoccupations ont été exprimées quant à la capacité de l'entité à respecter le critère des informations fiables et davantage pertinentes prévu à l'alinéa 1506.06 b) pour appliquer le changement de méthode comptable à la fois en ce qui a trait à l'exemption et à l'amortissement des écarts d'acquisition.
- 76 Le CNC s'est penché sur le critère de l'alinéa 1506.06 b), selon lequel un changement de méthode comptable devrait avoir pour résultat des informations fiables et davantage pertinentes. Il a constaté que ce critère ne pouvait être rempli que par une entité qui souhaite changer de méthode comptable afin de comptabiliser les actifs incorporels acquis séparément de l'écart d'acquisition, et non par une entité qui veut appliquer l'exemption. En ce qui concerne l'évaluation ultérieure des écarts d'acquisition, le CNC a fait remarquer qu'il pourrait être difficile de déterminer si c'est le modèle axé uniquement sur la dépréciation ou bien le modèle axé sur l'amortissement qui fournit les informations les plus utiles, et si le changement de méthode comptable d'un modèle à l'autre donne lieu à des informations fiables et davantage pertinentes.
- 77 Ainsi, le CNC propose de modifier le paragraphe 1506.09 pour permettre à l'entité de changer de méthode comptable en ce qui a trait à l'exemption et à l'évaluation ultérieure des écarts d'acquisition sans que le critère des informations fiables et davantage pertinentes prévu à l'alinéa 1506.06 b) soit respecté. Le CNC s'est demandé s'il fallait exclure de cette exception les changements de méthodes comptables visant à cesser l'application de l'exemption, sachant que le critère des informations fiables et davantage pertinentes serait probablement respecté dans ce cas. Il a toutefois décidé d'appliquer l'exception aux deux directions, car une exception unidirectionnelle serait source de complexité et entraînerait des coûts, en plus de présenter un avantage limité.

Application rétrospective d'un changement volontaire de méthode comptable

- 78 Le CNC s'est demandé s'il y avait lieu de prévoir des exceptions aux dispositions de l'alinéa 1506.10 c), soit l'application rétrospective d'un changement volontaire de méthode comptable. Il a envisagé des exceptions qui permettraient l'application prospective du changement de méthode comptable à la fois pour l'exemption et pour l'évaluation ultérieure des écarts d'acquisition, en étant conscient que cette approche pourrait être plus simple et plus réalisable. Néanmoins, il a conclu que cette possibilité pourrait permettre à l'entreprise de changer de méthode comptable à un coût minime dans le but d'atteindre un résultat souhaité. C'est une situation que le CNC cherche à éviter, car elle entraîne une manipulation des informations contenues dans les états financiers.
- 79 Malgré ces réserves, le CNC est conscient que l'application rétrospective complète est complexe pour les entités qui choisissent de ne plus se prévaloir de l'exemption. Elle le serait, par exemple, pour une entité qui souhaite changer de méthode comptable afin de comptabiliser séparément les actifs incorporels acquis lors d'un regroupement d'entreprises, en raison des difficultés liées à la répartition rétrospective du coût d'acquisition. Le CNC fait également remarquer que le paragraphe 1506.33 interdit l'utilisation de connaissances a posteriori pour appliquer une nouvelle méthode comptable à une période antérieure. Il s'attend à ce que la plupart des entités qui se prévalent de l'exemption aient peu ou pas de documentation sur les flux de trésorerie futurs qui, à la date d'acquisition, étaient attendus des actifs incorporels acquis lors d'un regroupement d'entreprises. De plus, ces entités pourraient ne pas être en mesure d'identifier tous les actifs

incorporels acquis lors d'un regroupement d'entreprises passé, étant donné qu'il est probable que cet exercice d'identification soit omis lorsqu'elles choisissent de se prévaloir de l'exemption. Par conséquent, elles n'ont peut-être pas accès aux informations nécessaires pour déterminer la juste valeur des actifs incorporels acquis à la date d'acquisition sans avoir recours à des connaissances a posteriori.

- 80 Même si le [chapitre 1506](#) donne des indications sur les limites de l'application rétrospective d'un changement de méthode comptable, le CNC estime que l'établissement de l'impraticabilité de l'application rétrospective ajouterait un degré de complexité important et nécessiterait de faire largement appel au jugement. En outre, si l'entité peut établir qu'il est impraticable pour elle d'appliquer la nouvelle méthode comptable de manière rétrospective, elle est tenue, selon le paragraphe 1506.18, de l'appliquer de manière prospective. Par conséquent, selon cette approche, il est probable que la plupart des entités ne puissent pas changer leur méthode comptable pour cesser de se prévaloir de l'exemption ou appliquent ce changement de méthode comptable de manière prospective, résultat que le CNC souhaite éviter.
- 81 Le CNC est également conscient que l'imposition de l'application rétrospective d'un changement de méthode comptable lorsque l'entité qui amortit les écarts d'acquisition souhaite utiliser le modèle axé uniquement sur la dépréciation pourrait donner lieu à des difficultés. Il faudrait en effet comptabiliser une reprise de l'amortissement de l'écart d'acquisition inscrit dans le passé et évaluer les dépréciations au cours des périodes antérieures. Qui plus est, ces dispositions iraient à l'encontre du paragraphe 3064.74, qui interdit la reprise de la perte de valeur d'un écart d'acquisition. Le CNC a donc exploré d'autres avenues, notamment l'adoption d'approches simplifiées, quant aux dispositions relatives aux changements de méthodes comptables.

Propositions

- 82 Le CNC propose que l'entité qui change de méthode comptable afin d'appliquer l'exemption et/ou d'amortir les écarts d'acquisition applique ce changement de manière rétrospective, sans aucune mesure de simplification. Cette approche cadre avec les dispositions transitoires proposées. Comme indiqué au paragraphe 105, le CNC est d'avis que la plupart des entités disposeraient des informations nécessaires pour appliquer ces changements de méthodes comptables de manière rétrospective.
- 83 Le CNC propose toutefois que l'entité qui change de méthode comptable afin de ne plus amortir les écarts d'acquisition applique ce changement de manière prospective. Autrement dit, ni l'amortissement des écarts d'acquisition ni les dépréciations comptabilisés dans le passé ne feront l'objet de reprises, à l'exception des montants liés aux actifs incorporels qui peuvent être comptabilisés séparément (le cas échéant) selon l'approche simplifiée lorsque l'entité change de méthode comptable afin de ne plus appliquer l'exemption, comme il est décrit ci-dessous.
- 84 Le CNC propose également l'instauration d'une approche simplifiée facultative pour les entités qui décident de changer de méthode comptable afin de ne plus appliquer l'exemption. Suivant cette approche, seuls les actifs incorporels qui remplissent les conditions de comptabilisation dans le bilan de l'entreprise acquise selon les NCECF seraient comptabilisés et évalués de la façon dont ce référentiel imposerait qu'ils le soient dans les états financiers de cette entreprise acquise. Le CNC estime que cette approche permettrait aux entités de comptabiliser certains actifs incorporels sans avoir recours à des connaissances a posteriori. Il souligne par ailleurs qu'elle concorde globalement avec les dispositions transitoires d'[IFRS 1 Première application des Normes internationales d'information financière](#), lorsque l'entité choisit de ne pas appliquer rétrospectivement [IFRS 3 Regroupements d'entreprises](#). D'après le CNC, cette concordance peut faciliter la transition pour les entités qui envisagent de faire appel public à l'épargne.
- 85 Dans ses délibérations, le CNC a envisagé trois options pour appliquer l'approche simplifiée visant à cesser de se prévaloir de l'exemption :
- a) le retraitement des soldes à compter de la date d'acquisition;

- b) le retraitement des soldes à compter de la première période comparative présentée;
- c) le retraitement des soldes uniquement à compter de l'ouverture de la période considérée.

Dans l'évaluation de ces options, le CNC a tenu compte de plusieurs points : l'incidence d'une reprise de l'amortissement de l'écart d'acquisition; l'interdiction actuelle, prévue aux paragraphes 3064.67 et .74, de comptabiliser une reprise de la perte de valeur d'un écart d'acquisition; et le choix qui se pose aux entités de poursuivre l'amortissement des écarts d'acquisition ou d'adopter l'approche axée uniquement sur la dépréciation lorsqu'elles changent de méthode comptable afin de ne plus se prévaloir de l'exemption. En s'appuyant sur ces points, le CNC propose que, pour l'application du changement de méthode comptable, l'entité retire les soldes uniquement à compter de l'ouverture de la période considérée. Il est d'avis que cette option, sans le retraitement des informations comparatives, permettrait d'éviter des complications supplémentaires, par exemple pour ce qui est de déterminer à quel moment cesser d'amortir les écarts d'acquisition advenant le synchronisme de l'abandon de l'exemption et de l'adoption du modèle axé uniquement sur la dépréciation, ou encore pour ce qui est de déterminer si les ajustements de l'amortissement se font à compter de la date d'acquisition ou à compter du début de la période comparative. Par ailleurs, le retraitement rétrospectif peut conduire à des situations où l'entité comptabilise une reprise, dans une période comparative, d'un amortissement inscrit précédemment, pour ensuite se retrouver à comptabiliser une perte de valeur analogue dans la période considérée. Ce résultat serait contre-intuitif et réduirait l'utilité de l'information financière.

- 86 Le CNC estime que le retraitement des périodes comparatives ne fournirait pas aux utilisateurs des informations significatives ou pertinentes. Étant donné que les soldes retraités ne refléteraient pas la juste valeur à la date d'acquisition que l'on obtiendrait au moyen d'une application rétrospective complète, l'utilité des informations comparatives est limitée. Qui plus est, à la connaissance du CNC, les utilisateurs d'états financiers procèdent souvent à des ajustements des écarts d'acquisition; la reprise de l'amortissement de périodes antérieures pourrait être une source de complexité et de confusion. Par conséquent, le CNC estime que le fait de cibler la période considérée en ce qui concerne l'incidence du changement de méthode comptable permettrait d'éviter ces difficultés et de réduire le fardeau lié à l'information.
- 87 Le CNC propose également d'ajouter un exemple au [chapitre 1582](#) afin de faciliter l'application de l'approche simplifiée pour les entités qui souhaitent cesser de se prévaloir de l'exemption.
- 88 Le CNC s'est penché sur le risque que l'approche simplifiée donne lieu à une surévaluation des capitaux propres, étant donné que les écarts d'acquisition et les actifs incorporels comptabilisés séparément ont peut-être été protégés d'une dépréciation en ayant été précédemment tous intégrés aux écarts d'acquisition. Le CNC propose donc que les écarts d'acquisition ainsi que les actifs incorporels précédemment intégrés aux écarts d'acquisition mais désormais comptabilisés séparément soient soumis à un test de dépréciation dans la période considérée, et que toute perte de valeur qui en résulte soit comptabilisée dans les résultats de la période considérée.
- 89 Le CNC a étudié le risque que certaines entités utilisent cette approche de manière inappropriée pour éviter de procéder à une répartition complète du coût d'acquisition. Par exemple, une entité pourrait initialement appliquer l'exemption à un regroupement d'entreprises récent, puis revenir sur cette décision peu de temps après et éviter ainsi les coûts et les efforts nécessaires à l'identification des actifs incorporels acquis et à la détermination de leur juste valeur, tout en créant une apparence de répartition complète du coût d'acquisition. Un tel comportement pourrait induire les utilisateurs en erreur et mettre en cause la fiabilité des états financiers. Le CNC ne compte pas permettre ce type de pratiques abusives. L'approche simplifiée se veut plutôt une solution pragmatique pour les entités ayant des raisons valables de changer de méthode comptable, en particulier si la répartition rétrospective du coût d'acquisition nécessiterait le recours à des connaissances a posteriori. En outre, les méthodes comptables liées à l'amortissement des écarts d'acquisition et à l'exemption devraient être appliquées uniformément à tous les regroupements d'entreprises. Le CNC n'a pas l'intention de permettre aux entités d'appliquer des changements de méthode de manière sélective pour éviter des résultats défavorables, comme la communication de capitaux propres négatifs.

Mesures d'atténuation supplémentaires

- 90 Le CNC a également envisagé d'instaurer un temps d'arrêt de cinq ans à compter de la dernière application de la méthode comptable liée à l'exemption (c'est-à-dire à partir du dernier regroupement d'entreprises) afin d'empêcher les entités d'abuser des changements de méthodes comptables à cet égard. Ainsi, les entités ne pourraient pas se servir de l'approche simplifiée pour éviter de procéder à une répartition complète du coût d'acquisition pour les regroupements d'entreprises passés. Selon le CNC, ce temps d'arrêt aurait un effet très dissuasif, comme il inciterait les entités à réfléchir sérieusement au moment et au caractère nécessaire de tout changement de méthode comptable lié à l'exemption. Toutefois, il a également noté que cette approche présenterait aussi des inconvénients potentiels, puisqu'elle pourrait entraver involontairement les entités qui ont des raisons légitimes de changer de méthode comptable pendant le temps d'arrêt. Il a donc décidé de ne pas concrétiser cette proposition.

Interaction avec d'autres dispositions

- 91 Le CNC s'est penché sur les interactions entre l'approche simplifiée visant à cesser d'appliquer l'exemption et le choix de méthode comptable prévu au [chapitre 3064](#), soit passer en charges ou porter au bilan les dépenses générées au cours de la phase de développement des actifs incorporels générés en interne. Plus précisément, il s'est demandé si, selon l'approche simplifiée, un acquéreur qui porte au bilan les dépenses de développement serait tenu de comptabiliser ultérieurement les actifs incorporels générés en interne qui n'ont pas été comptabilisés dans les états financiers d'une entreprise acquise dont la méthode comptable consistait à passer en charges ces dépenses.
- 92 Selon le CNC, bien qu'il serait préférable qu'il y ait une uniformité avec les méthodes comptables de l'acquéreur, il pourrait y avoir des situations où une telle disposition serait une source de complexité importante. Par exemple, s'il change de méthode comptable afin de ne plus appliquer l'exemption, un acquéreur dont la méthode comptable consiste à porter au bilan les dépenses de développement des actifs incorporels générés en interne pourrait avoir du mal à comptabiliser rétrospectivement ces dépenses si l'entreprise acquise les a passées en charges dans ses états financiers individuels. Cette démarche pourrait s'avérer d'autant plus difficile si les informations à cet égard ne sont pas disponibles, ou elle pourrait donner lieu à des problèmes d'exhaustivité.
- 93 Le CNC souligne que l'approche simplifiée renvoie au bilan de l'entreprise acquise. Par conséquent, les dépenses de développement des actifs incorporels générés en interne seraient comptabilisées lors d'un changement de méthode comptable, mais uniquement si elles étaient comptabilisées dans le bilan de l'entreprise acquise appliquant les NCECF. Selon le CNC, cela devrait permettre de réduire le coût et la complexité dans les cas où la méthode de l'acquéreur consiste à porter au bilan les dépenses de développement alors que celles-ci n'ont pas été précédemment comptabilisées en tant qu'actifs par l'entreprise acquise.
- 94 De même, le CNC est conscient que, si l'entreprise acquise n'a pas préparé ses états financiers selon les Normes comptables pour les entreprises à capital fermé, cette situation peut être source de complexité. Des questions pourraient en effet se poser quant à la méthode comptable qu'il convient d'appliquer aux dépenses de développement dans un tel cas. Le CNC juge que, comme ces situations peuvent être assorties de faits et de circonstances variés, il est impossible d'élaborer des indications pour chaque situation potentielle. Il s'attend par conséquent à ce que l'exercice du jugement entre en jeu en vue d'atteindre des résultats raisonnables en pareil cas.

Application initiale des normes

- 95 Le CNC a étudié l'interaction du projet avec le [chapitre 1500](#) de la Partie II et le [chapitre 1501](#) de la Partie III du Manuel. Il a constaté que les actuels alinéas 1500.11 b) et d) pourraient amener les entités qui adoptent les normes à comptabiliser lors de la transition aux NCECF les actifs incorporels acquis lors de regroupements d'entreprises passés, même si elles choisissent de se

prévaloir de l'exemption. Plus précisément, l'alinéa 1500.11 d) exige que l'entité qui adopte les normes comptabilise dans son bilan consolidé, de la façon dont les normes imposeraient qu'ils le soient dans le bilan de l'entité acquise, les actifs ou les passifs non comptabilisés issus d'un regroupement d'entreprises passé. Des dispositions semblables sont prévues aux alinéas 1501.12 b) et d) pour les organismes qui adoptent les NCOSBL.

- 96 Le CNC a également noté que, même si l'actuel alinéa 1500.11 e) fournit des indications sur l'évaluation de l'écart d'acquisition lors de la transition aux NCECF, il n'impose pas à l'entité qui adopte les normes, ni l'en empêche, d'amortir rétrospectivement l'écart d'acquisition si elle choisit cette méthode comptable. Par conséquent, les entités qui adoptent les normes et choisissent d'amortir les écarts d'acquisition pourraient parvenir à des conclusions différentes dans cette situation. Des indications similaires concernant l'écart d'acquisition sont fournies à l'alinéa 1501.12 e) pour les organismes qui adoptent les NCOSBL.
- 97 Le CNC souligne que l'application prospective des choix de méthode comptable consistant à se prévaloir de l'exemption et/ou à amortir les écarts d'acquisition serait incompatible avec les dispositions transitoires rattachées à ces modifications proposées. Il fait en outre remarquer que l'obligation de comptabiliser certains actifs incorporels liés à des regroupements d'entreprises passés, même lorsque l'entité choisit de se prévaloir de l'exemption, engendrerait des coûts qui emporteraient sur les avantages pour les utilisateurs, et donnerait lieu à un manque d'uniformité dans l'information financière.
- 98 Selon le CNC, l'arrimage des dispositions du [chapitre 1500](#) (Partie II) et du [chapitre 1501](#) (Partie III) aux choix de méthode comptable consistant à se prévaloir de l'exemption et/ou à amortir les écarts d'acquisition se traduirait par des informations transparentes pour les utilisateurs et comparables pour toutes les périodes présentées. Cet arrimage fournirait aussi un point de départ approprié pour une comptabilité selon chaque référentiel. Le CNC propose donc l'apport de modifications corrélatives aux paragraphes 1500.11 et 1501.12 pour exiger, lors de l'application initiale des NCECF et des NCOSBL, l'application rétrospective des choix de méthode comptable consistant à se prévaloir de l'exemption et à amortir les écarts d'acquisition.

Autres points

Description de l'écart d'acquisition au bilan

- 99 Lors des consultations préliminaires, certains participants ont demandé si l'écart d'acquisition devait être renommé «écart d'acquisition et actifs incorporels» dans le bilan quand l'entité choisit de se prévaloir de l'exemption et que les actifs incorporels sont intégrés à l'écart d'acquisition.
- 100 Le CNC a décidé de ne pas obliger les entités à modifier la description d'un «écart d'acquisition» au bilan lorsqu'elles choisissent de se prévaloir de l'exemption. Il note que les actifs incorporels qui ne sont pas identifiés et comptabilisés séparément lorsque l'entité fait ce choix répondraient à la définition actuelle d'un «écart d'acquisition» selon le [chapitre 1582](#) et le [chapitre 3064](#), soit un «actif représentant les avantages économiques futurs résultant des autres actifs acquis lors d'un regroupement d'entreprises qui ne sont pas identifiés individuellement et comptabilisés séparément». Toutefois, le CNC fait remarquer qu'il n'est pas interdit aux entités d'utiliser un autre libellé, si celui-ci décrit mieux la composition du solde de l'écart d'acquisition.
- 101 Le CNC souligne l'importance pour une entité qui choisit de se prévaloir de l'exemption de mentionner ce choix de méthode comptable dans les notes complémentaires. Cette mention fournit des informations utiles aux utilisateurs d'états financiers, car sans elle, ils ne sauraient peut-être pas si le solde de l'écart d'acquisition comprend des actifs incorporels acquis lors d'un regroupement d'entreprises passé.

Application rétrospective de l'amortissement de l'écart d'acquisition lorsqu'il y a eu dépréciation de l'écart d'acquisition au cours d'une période antérieure

- 102 Le CNC a étudié l'incidence de pertes de valeur antérieures d'un écart d'acquisition lors de l'adoption d'une méthode comptable consistant à amortir les écarts d'acquisition ou lors d'un changement de méthode comptable en ce sens. Plus précisément, il s'est demandé s'il y avait lieu de fournir des indications sur le traitement de l'effet de telles pertes de valeur lors du calcul de l'amortissement rétrospectif de l'écart d'acquisition.
- 103 Le CNC s'attend à ce que, lors de l'application rétrospective de la méthode comptable consistant à amortir les écarts d'acquisition, l'entité dispose de toutes les informations nécessaires et facilement disponibles pour reconstituer les soldes des écarts d'acquisition comme si cette méthode avait été appliquée dès leur comptabilisation initiale. En conséquence, le CNC a conclu que l'instauration de dispositions spécifiques pour le traitement des pertes de valeur antérieures d'un écart d'acquisition lors de la transition introduirait une complexité inutile. Il estime en outre que cette question n'est pas assez prépondérante et qu'il est improbable qu'elle ait des répercussions négatives importantes; par conséquent, elle ne nécessiterait pas d'examen plus approfondi.

Date d'entrée en vigueur et dispositions transitoires

- 104 Le CNC prévoit de publier les modifications au deuxième trimestre de 2027 si aucun changement important ne s'avère nécessaire à la suite des commentaires reçus des parties intéressées et concernées au sujet du présent exposé-sondage. Le choix de la date d'entrée en vigueur des modifications constitue une étape importante de la procédure officielle du CNC. Compte tenu de l'adhésion recueillie par les propositions pendant les consultations préliminaires, le CNC propose que les modifications s'appliquent pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2029. Puisque les propositions sont des choix de méthode comptable et qu'elles sont donc facultatives, le CNC est d'avis que la période d'adoption est appropriée. Il propose également qu'une application anticipée soit permise, y compris dans les états financiers dont la publication n'est pas encore autorisée. L'adoption par anticipation des modifications proposées permettrait aux entreprises d'appliquer l'exemption et d'amortir les écarts d'acquisition pour les regroupements d'entreprises qui pourraient se produire.
- 105 Le CNC propose que les modifications soient appliquées rétrospectivement à tous les regroupements d'entreprises passés. Cette décision prend appui sur le fait que la plupart des entités disposeraient des informations nécessaires pour le faire et qu'ainsi, le fardeau lié à l'information lors de la première application des modifications devrait être minime. Par conséquent, le CNC estime que l'application rétrospective ne représenterait pas un coût trop élevé et serait avantageuse pour les utilisateurs, car ils seraient alors en mesure de comparer les états financiers de l'entité dans le temps pour identifier des tendances dans sa situation financière, sa performance financière et ses flux de trésorerie. Il note également que cette approche éliminerait le report des opinions d'audit passées avec réserve relative aux actifs incorporels acquis lors d'un regroupement d'entreprises qui n'avaient pas été comptabilisés séparément ou évalués à leur juste valeur à la date d'acquisition, pour les entités qui choisissent de se prévaloir de l'exemption.

© 2025 Normes d'information financière et de certification,
Comptables professionnels agréés du Canada

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

Pour toute question relative à cette autorisation, veuillez écrire à info@frascanada.ca.