



# **Exposé-sondage Projet de Normes comptables pour les entreprises à capital fermé**

## **Améliorations visant le traitement comptable des regroupements d'entreprises sous contrôle commun**

**NOVEMBRE 2022**

---

**LES COMMENTAIRES DOIVENT PARVENIR AU CNC D'ICI  
LE 31 JANVIER 2023**

---

Votre opinion nous tient à cœur, et nous accueillerons avec grand intérêt vos commentaires sur le présent exposé-sondage. Faites-les-nous parvenir en téléversant une lettre de commentaires à l'attention de :

Katharine Christopoulos, CPA, CA  
Directrice, Normes comptables  
Conseil des normes comptables  
277, rue Wellington Ouest  
Toronto (Ontario) M5V 3H2  
[kchristopoulos@acsbcanada.ca](mailto:kchristopoulos@acsbcanada.ca)

Le présent exposé-sondage reflète des propositions formulées par le Conseil des normes comptables (CNC). Nous vous invitons à nous faire parvenir par écrit, en votre propre nom ou au nom de votre organisation, vos commentaires sur le contenu de l'exposé-sondage. Il est souhaitable que les répondants qui sont favorables aux propositions expriment leur opinion au même titre que ceux qui ne le sont pas.

Les commentaires ont d'autant plus de valeur qu'ils portent sur un paragraphe ou un groupe de paragraphes précis. Si vous exprimez une divergence de vues, veuillez expliquer clairement le problème en cause et indiquer une solution possible, avec motifs à l'appui. Les commentaires reçus par le CNC, à l'exception de ceux dont l'auteur aura demandé la confidentialité, pourront être consultés sur le site Web peu après la date limite de réception. La demande de confidentialité doit être formulée expressément dans la réponse.

## 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 3840](#), OPÉRATIONS ENTRE APPARENTÉS, de la Partie II du Manuel de CPA Canada – Comptabilité (le Manuel)<sup>1</sup>. Les modifications proposées portent sur le traitement comptable :

- a) d'un regroupement d'entités ou d'entreprises sous contrôle commun;
- b) des actifs financiers acquis ou des passifs financiers pris en charge dans le cadre d'un regroupement d'entités ou d'entreprises sous contrôle commun.

Elles toucheront, dans les cas pertinents, les entreprises à capital fermé et à but lucratif qui appliquent les normes de la Partie II du Manuel.

## Contexte

### Traitement comptable des regroupements d'entreprises sous contrôle commun

À la lumière de commentaires reçus des parties prenantes en 2017 indiquant que les opérations entre apparentés constituaient un sujet hautement prioritaire, le CNC a décidé, en mars 2018, d'accorder la priorité en matière de recherche au [chapitre 3840](#). Selon ce qu'il a appris de son [Comité consultatif sur les entreprises à capital fermé](#) (le Comité consultatif) en 2018 et en 2019, les indications du [paragraphe 3840.44](#) ne sont pas claires, ce qui donne souvent lieu à des difficultés d'ordre pratique. Il a donc décidé de mettre sur pied le groupe de travail sur les regroupements entre apparentés (le groupe de travail) afin de mieux comprendre les difficultés rencontrées par les parties prenantes et d'y remédier. Les consultations menées par le groupe de travail ont fait ressortir une restriction d'utilisation du [chapitre 1582](#), REGROUPEMENTS D'ENTREPRISES, puisque selon l'[alinéa 1582.02 b\)](#), les regroupements d'entités ou d'entreprises sous contrôle commun sont expressément exclus du champ d'application du chapitre. Le CNC a également appris, lors de consultations menées ultérieurement auprès de son Comité consultatif, que l'obligation énoncée à l'[alinéa 3840.44 b\)](#) concernant le retraitement rétrospectif des informations comparatives est une tâche parfois plus lourde que la comptabilisation des regroupements d'entreprises à la valeur d'échange.

Après avoir pris en considération les conseils que lui ont formulés le groupe de travail et le Comité consultatif, le CNC propose d'apporter des modifications au [chapitre 3840](#) pour résoudre ces problèmes. Il poursuivra ses recherches concernant les autres questions que les parties prenantes ont soulevées lors des consultations et envisagera de les résoudre, en partie ou en totalité, dans le cadre d'un projet ultérieur.

### Traitement comptable des instruments financiers acquis dans le cadre d'un regroupement d'entreprises sous contrôle commun

En décembre 2018, le CNC a apporté des modifications aux chapitres [3840](#) et [3856](#), INSTRUMENTS FINANCIERS, pour y inclure des indications sur l'évaluation initiale et ultérieure des actifs financiers créés ou acquis ou des passifs financiers émis ou pris en charge dans une opération entre apparentés. Au début de 2022, il a reçu des commentaires de parties prenantes indiquant que l'interaction entre les chapitres 3840 et 3856 en ce qui concerne les regroupements d'entreprises sous contrôle commun

<sup>1</sup> Le contenu associé aux renvois vers le Manuel n'est accessible qu'aux abonnés du Manuel. Le présent exposé-sondage contient toutefois toute l'information nécessaire pour répondre aux questions posées.

n'était pas claire. Ces parties prenantes se demandaient si les actifs financiers acquis et les passifs financiers pris en charge dans une opération de cession d'une entreprise entre deux entreprises sous contrôle commun devaient être évalués selon les principes du [paragraphe 3840.44](#) ou du chapitre 3856.

Le [Comité consultatif](#) a indiqué au CNC que les principes du [paragraphe 3840.44](#) permettent de mieux refléter la substance économique d'une opération conclue entre des entreprises sous contrôle commun, en particulier lorsque l'acquéreur comptabilise les actifs acquis et les passifs repris à leur valeur comptable.

Après avoir pris en considération les conseils que lui a formulés le [Comité consultatif](#), le CNC propose d'apporter des modifications aux chapitres [3840](#) et [3856](#) pour y ajouter cette précision.

## Principaux éléments de l'exposé-sondage

Les modifications proposées sont résumées ci-après.

### Traitement comptable des regroupements d'entreprises sous contrôle commun

- Suppression de la mention de «valeur d'échange» dans l'[alinéa 3840.44 a\)](#) pour permettre, dans le cas de certains regroupements d'entreprises sous contrôle commun, l'application de l'ensemble des dispositions du [chapitre 1582](#).
- Ajout d'un choix à l'[alinéa 3840.44 b\)](#) entre le retraitement rétrospectif des chiffres de toutes les périodes antérieures lorsque les valeurs comptables sont utilisées pour comptabiliser un regroupement et la comptabilisation prospective de l'opération.

### Traitement comptable des instruments financiers acquis dans le cadre d'un regroupement d'entreprises sous contrôle commun

- Ajout visant à préciser que les actifs financiers acquis et les passifs financiers pris en charge à l'occasion de la cession d'une entreprise entre deux entreprises sous contrôle commun seraient évalués selon les principes du [paragraphe 3840.44](#).

## Calendrier d'adoption et dispositions transitoires

Le CNC prévoit de publier la version définitive des modifications au cours du troisième trimestre de 2023. Les modifications proposées devraient être appliquées pour les exercices ouverts à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2025, et une application anticipée serait permise.

## Modifications corrélatives

Il est proposé dans le présent exposé-sondage de modifier l'[alinéa 1582.02 b\)](#) pour permettre l'application du [chapitre 1582](#) lorsque le regroupement d'entreprises sous contrôle commun répond à certains critères. Il y est également proposé de modifier les [paragraphe 3856.04](#) et [3856.08](#) pour préciser que les actifs financiers acquis et les passifs financiers pris en charge à l'occasion de la cession d'une entreprise entre deux entreprises sous contrôle commun ne doivent pas être évalués initialement selon les principes du [chapitre 3856](#).

## Parachèvement des propositions

Le CNC délibérera sur les propositions à la lumière des commentaires reçus et des conseils du [Comité consultatif](#). Ce comité aide le CNC à tenir à jour et à améliorer les Normes comptables pour les entreprises à capital fermé (NCECF). Le CNC consultera également d'autres parties prenantes, dont le groupe de travail, dans le cadre d'activités de communication additionnelles, telles que des tables rondes.

Le CNC rendra compte de ses délibérations dans ses résumés des décisions et sur la page Web consacrée au [projet sur les regroupements entre apparentés](#). Le CNC prévoit de publier les modifications une fois que les délibérations et la procédure officielle de mise au point définitive de la norme auront été menées à bien, c'est-à-dire en septembre 2023, si aucun changement important ne s'avère nécessaire<sup>2</sup>.

## Appel à commentaires

Les commentaires ont d'autant plus de valeur qu'ils portent sur un paragraphe ou un groupe de paragraphes précis. Si vous exprimez une divergence de vues, veuillez expliquer clairement le problème en cause et indiquer une solution possible, avec motifs à l'appui.

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

## Traitement comptable des regroupements d'entreprises sous contrôle commun

1. Le CNC propose de supprimer la mention de «valeur d'échange» dans l'[alinéa 3840.44 a\)](#) de sorte que les regroupements d'entreprises sous contrôle commun qui répondent à certains critères seraient inclus dans le champ d'application du [chapitre 1582](#). Appuyez-vous cette proposition? (Voir l'[alinéa 3840.44 a\)](#) proposé et les modifications corrélatives.) Dans la négative, pourquoi, et quelles solutions le CNC devrait-il envisager?
2. Le CNC propose d'ajouter un choix à l'[alinéa 3840.44 b\)](#) entre le retraitement rétrospectif des chiffres de toutes les périodes antérieures lorsque les valeurs comptables sont utilisées pour comptabiliser le regroupement, d'une part, et la comptabilisation prospective de l'opération, d'autre part. Il propose également que le retraitement des informations comparatives ne porte que sur les exercices au cours desquels les entreprises se regroupant étaient sous contrôle commun.
  - a) Êtes-vous en faveur de la proposition d'ajouter, à l'[alinéa 3840.44 b\)](#), un choix entre le retraitement rétrospectif des chiffres de toutes les périodes antérieures et la comptabilisation prospective du regroupement? Dans la négative, pourquoi, et quelles solutions le CNC devrait-il envisager?
  - b) Êtes-vous en faveur de la proposition énoncée à l'[alinéa 3840.44 b\)](#) selon laquelle seules les informations comparatives des exercices au cours desquels les entreprises se regroupant étaient sous contrôle commun devraient être retraitées? Dans la négative, pourquoi, et quelles solutions le CNC devrait-il envisager?(Voir l'[alinéa 3840.44 b\)](#) proposé.)
3. Le [Comité consultatif](#) a mentionné au CNC que l'ajout d'indications sur les regroupements d'entreprises apparentées qui ne sont pas sous contrôle commun et d'une définition de ce qu'est le contrôle commun pourrait aider à résoudre les difficultés d'application. Du point de vue du CNC,

---

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

un projet plus vaste pourrait être nécessaire pour traiter ces questions, ce qui retarderait l'examen de celles qui sont hautement prioritaires. Par conséquent, il entend poursuivre ses recherches concernant les autres problèmes que pose le [chapitre 3840](#) et envisagera de les résoudre, en partie ou en totalité, dans le cadre d'un projet ultérieur.

- a) Croyez-vous que des indications supplémentaires sur les regroupements d'entreprises apparentées qui ne sont pas sous contrôle commun sont nécessaires pour résoudre les difficultés d'application? Veuillez motiver votre réponse.
- b) Selon vous, l'application du chapitre 3840 pose-t-elle d'autres problèmes en ce qui concerne les regroupements d'entreprises apparentées sur lesquels le CNC devrait se pencher dans le cadre d'un projet ultérieur? Dans l'affirmative, veuillez motiver votre réponse.

## Traitement comptable des instruments financiers acquis dans le cadre d'un regroupement d'entreprises sous contrôle commun

4. Le CNC propose de modifier le [chapitre 3840](#) afin d'exiger que les actifs financiers acquis et les passifs financiers pris en charge dans une opération de cession d'une entreprise entre deux entreprises sous contrôle commun soient évalués selon les principes du [paragraphe 3840.44](#). Appuyez-vous cette proposition? Dans la négative, pourquoi?

## Dispositions transitoires

5. Le CNC propose que les modifications s'appliquent pour les exercices ouverts à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2025 et qu'une application anticipée soit permise. Il propose également que les modifications soient appliquées de manière prospective aux nouvelles opérations de regroupement conclues à compter du début de l'exercice de première application des modifications.
  - a) Êtes-vous d'accord que les modifications proposées devraient s'appliquer pour les exercices ouverts à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2025 et que l'application anticipée devrait être permise? Dans la négative, pourquoi?
  - b) Êtes-vous d'accord que les modifications proposées devraient être appliquées de manière prospective aux nouvelles opérations de regroupement conclues à compter du début de l'exercice de première application des modifications? Dans la négative, pourquoi?

Vos commentaires doivent parvenir au CNC au plus tard le 31 janvier 2023. Faites-les-nous parvenir en téléversant votre lettre de réponse au moyen du [formulaire en ligne](#).

## PROPOSITIONS

Les chapitres précisés ci-après seraient modifiés de la manière indiquée. Le texte nouveau est souligné et le texte supprimé est barré.

## Chapitre 3840, OPÉRATIONS ENTRE APPARENTÉS

### OBJET ET CHAMP D'APPLICATION

[...]

.02 Le présent chapitre ne s'applique pas aux éléments suivants :

- a) Les mécanismes de rémunération de la direction, y compris les avantages sociaux futurs comptabilisés conformément au chapitre [3462](#), AVANTAGES SOCIAUX FUTURS, et les allocations pour frais et les autres paiements similaires, y compris ceux ayant trait à des prêts et créances, consentis au profit de particuliers dans le cours normal des activités.
- b) Les opérations conclues entre une entreprise qui prépare des états financiers non consolidés et ses filiales :
  - i) qui sont uniquement contrôlées par des mécanismes autres que les droits de vote, les droits de vote potentiels ou une combinaison des deux;
  - ii) pour lesquelles le contrôle constitue le seul fondement de la relation avec l'apparenté.

Les opérations conclues avec ces entreprises sont régies par d'autres chapitres, tels que le chapitre [3280](#), ENGAGEMENTS CONTRACTUELS.

- c) L'évaluation, la comptabilisation ou la décomptabilisation d'un actif financier créé ou acquis, ou d'un passif financier émis ou pris en charge dans une opération entre apparentés (voir le chapitre [3856](#), INSTRUMENTS FINANCIERS), sauf si l'actif financier est acquis ou si le passif financier est pris en charge dans une opération de cession d'une entreprise entre deux entreprises sous contrôle commun (voir le paragraphe 3840.44).

[...]

### ÉVALUATION

.07A *L'entreprise doit appliquer les paragraphes 3840.08 à .45 pour déterminer si les éléments non financiers transférés dans une opération entre apparentés doivent être évalués à la valeur comptable ou à la valeur d'échange. L'expression «opération entre apparentés» et les mentions d'éléments transférés doivent être interprétées comme se rapportant aux éléments non financiers transférés dans une opération entre apparentés. Les instruments financiers transférés dans une opération entre apparentés doivent être évalués conformément au chapitre 3856, INSTRUMENTS FINANCIERS, sauf si l'actif financier est acquis ou si le passif financier est pris en charge dans une opération de cession d'une entreprise entre deux entreprises sous contrôle commun (voir le paragraphe 3840.44). Les actifs financiers acquis et les passifs financiers pris en charge dans ce type d'opération doivent être évalués selon les principes énoncés au paragraphe 3840.44.*

.07B *Sauf pour ce qui est de la cession d'une entreprise entre deux entreprises sous contrôle commun, lorsqu'une opération entre apparentés comprend un instrument financier, tout écart entre les montants comptabilisés au titre des éléments échangés dans l'opération est comptabilisé conformément au chapitre 3856, INSTRUMENTS FINANCIERS.*

[...]

## Opération non conclue dans le cours normal des activités

[...]

- .44 Sauf exception précisée à l'alinéa .26A a) du chapitre 1591, FILIALES, la cession d'une entreprise entre deux entreprises sous contrôle commun est comptabilisée comme suit :
- a) lorsque les critères du paragraphe 3840.29 sont atteints et que l'opération est évaluée à la valeur d'échange, le regroupement d'entreprises est comptabilisée conformément au chapitre 1582, REGROUPEMENTS D'ENTREPRISES, si l'ensemble des critères suivants sont atteints :
    - i) la cession est une opération monétaire ou encore une opération non monétaire qui présente une substance commerciale,
    - ii) la modification des droits de propriété transférés est réelle,
    - iii) la valeur de la contrepartie payée ou reçue est établie et acceptée par les apparentés, et elle est étayée par une preuve indépendante;
  - b) lorsque les critères du paragraphe ~~3840.29~~ 3840.44 a) ne sont pas atteints, l'acquéreur comptabilise les actifs acquis et les passifs repris à leur valeur comptable figurant dans le bilan de l'entreprise cédée et, s'il y a lieu, comptabilise une participation ne donnant pas le contrôle conformément au chapitre 1602, PARTICIPATIONS NE DONNANT PAS LE CONTRÔLE. Toute variation de la participation ne donnant pas le contrôle est comptabilisée comme une opération portant sur les capitaux propres conformément au chapitre 1602. Les états financiers de l'entreprise issue du regroupement reflètent le résultat, les actifs et les passifs de l'entreprise acquise :
    - i) soit à compter de la date à laquelle a eu lieu la cession,
    - ii) soit pour toute la période au cours de laquelle a eu lieu la cession et pour toutes les périodes antérieures au cours desquelles les entités étaient sous contrôle commun.

[...]

## DATE D'ENTRÉE EN VIGUEUR ET DISPOSITIONS TRANSITOIRES

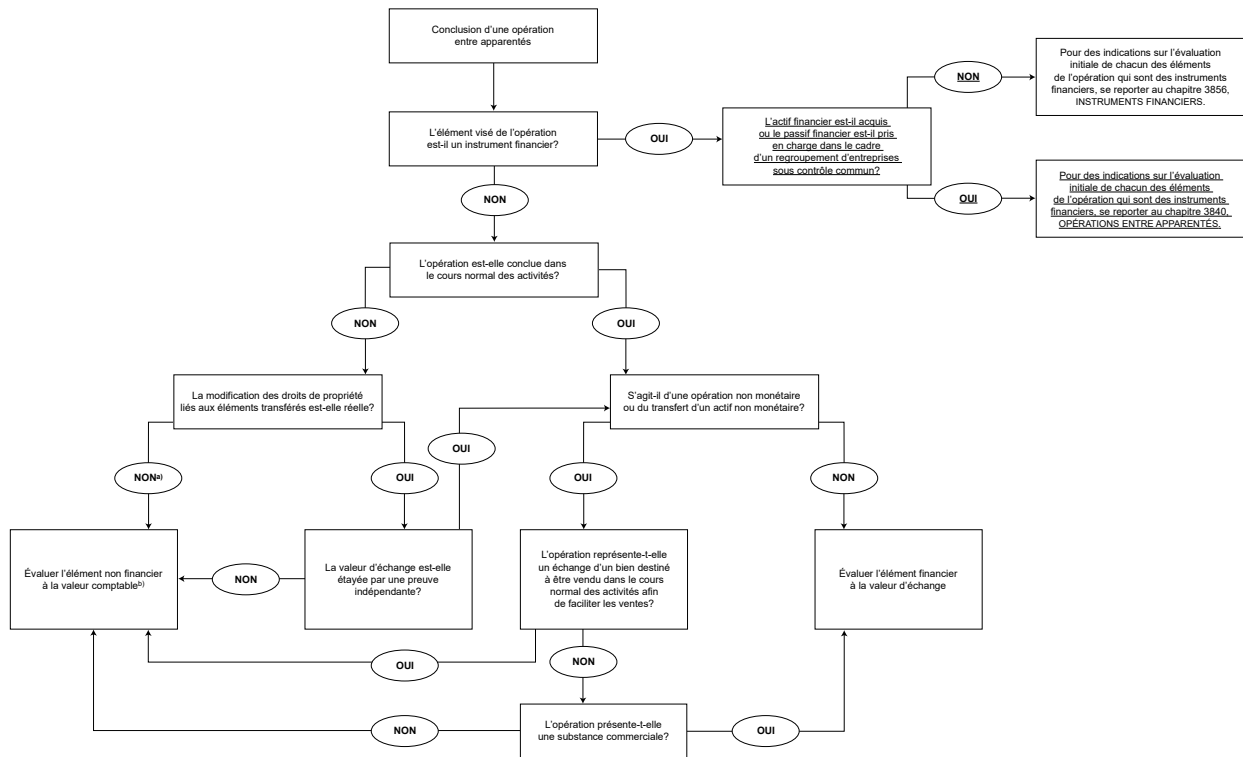
[...]

- .65 Les modifications apportées aux paragraphes 3840.02, 3840.07A, 3840.07B et 3840.44, publiés en [septembre 2023], s'appliquent prospectivement aux états financiers annuels des exercices ouverts à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2025. Une application anticipée est permise. L'entité applique ces modifications aux nouvelles opérations de regroupement conclues à compter du début de l'exercice de première application des modifications.



## ARBRE DE DÉCISION

L'arbre de décision est fourni uniquement à titre d'illustration.



## MODIFICATIONS CORRÉLATIVES À APPORTER AUX NCECF DE LA PARTIE II DU MANUEL DE CPA CANADA – COMPTABILITÉ

Les modifications corrélatives à apporter aux normes de la Partie II sont indiquées ci-après. Le texte ajouté est souligné et le texte supprimé est barré.

### Chapitre 1582, REGROUPEMENTS D'ENTREPRISES

#### OBJET ET CHAMP D'APPLICATION

[...]

.02 Le présent chapitre s'applique à une transaction ou à un autre événement qui répond à la définition d'un regroupement d'entreprises. Le présent chapitre ne s'applique pas à :

[...]

b) un regroupement d'entités ou d'entreprises sous contrôle commun comptabilisé selon l'alinéa .44 b) du chapitre 3840, OPÉRATIONS ENTRE APPARENTÉS;

[...]

## Chapitre 3856, INSTRUMENTS FINANCIERS

### OBJET ET CHAMP D'APPLICATION

[...]

- .04 Le présent chapitre ne s'applique pas :
- a) aux contrats d'achat ou de vente d'éléments non financiers, à moins que ce soit :
    - i) des contrats à terme boursiers,
    - ii) des contrats désignés comme éléments constitutifs d'une relation de couverture admissible selon les paragraphes [3856.30](#) à .36;
  - b) aux actifs non financiers et aux passifs non financiers;-
  - c) à l'évaluation initiale des actifs financiers acquis ou des passifs financiers pris en charge dans une opération de cession d'une entreprise entre deux entreprises sous contrôle commun (voir le paragraphe 3840.44).

[...]

### ÉVALUATION

#### Évaluation initiale

[...]

#### Opérations entre apparentés

- .08 *Sauf dans les cas précisés à l'alinéa [3856.04 c\)](#) et aux paragraphes [3856.08C](#), .08D et [3856.09A](#), lorsqu'un actif financier est créé ou acquis ou qu'un passif financier est émis ou pris en charge dans une opération entre apparentés, l'entreprise doit l'évaluer initialement au coût. Le coût d'un instrument financier issu d'une opération entre apparentés dépendra du fait que l'instrument est assorti ou non de modalités de remboursement. Lorsque l'actif financier créé ou acquis ou le passif financier émis ou pris en charge :*
- a) *est assorti de modalités de remboursement, le coût de l'instrument doit être déterminé au moyen de ses flux de trésorerie non actualisés, compte non tenu des paiements d'intérêts et de dividendes, et déduction faite des pertes de valeur déjà comptabilisées par le cédant;*
  - b) *n'est pas assorti de modalités de remboursement, le coût de l'instrument doit être déterminé en fonction de la contrepartie transférée ou reçue par l'entreprise dans l'opération (voir le paragraphe [3856.08A](#)).*

## BASE DES CONCLUSIONS

### Introduction

1. Le présent document résume les éléments que les membres du CNC ont jugés importants pour dégager leurs conclusions relativement à la modification du [chapitre 3840](#), OPÉRATIONS ENTRE APPARENTÉS, de la Partie II du Manuel de CPA Canada – Comptabilité. Il expose les motifs qui ont décidé le CNC à entreprendre la modification de ce texte, 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](#) (le Comité consultatif) et de son groupe de travail sur les regroupements entre apparentés (le groupe de travail). Le Comité consultatif se compose d'utilisateurs, d'auditeurs et

de préparateurs d'états financiers qui possèdent diverses combinaisons de formation et d'expérience et proviennent de différentes régions du Canada. On compte parmi ses membres des représentants d'organismes de toutes tailles qui mènent leurs activités dans divers secteurs.

## Contexte

### Traitement comptable des regroupements d'entreprises sous contrôle commun

3. Selon ce que le CNC a appris du [Comité consultatif](#) à l'occasion de consultations menées en 2018 et en 2019, les indications du [paragraphe 3840.44](#) ne sont pas claires, ce qui donne souvent lieu à des difficultés d'ordre pratique. Des parties prenantes ont soulevé la question de savoir s'il y a une restriction d'utilisation du [chapitre 1582](#), puisque selon l'[alinéa 1582.02 b\)](#), les regroupements d'entités ou d'entreprises sous contrôle commun sont expressément exclus du champ d'application du chapitre.
4. En mars 2019, sur les conseils du Comité consultatif, le CNC a approuvé un [projet de recherche sur les regroupements entre apparentés](#) portant plus particulièrement sur le traitement comptable :
  - a) des regroupements d'entreprises sous contrôle commun;
  - b) des regroupements d'entreprises apparentées qui ne sont pas sous contrôle commun;
  - c) des regroupements entre apparentés qui ne portent pas sur une entreprise (aussi appelés «opérations sur des biens»).
5. Le CNC a mis sur pied le groupe de travail afin de mieux comprendre les difficultés rencontrées par les parties prenantes et d'y remédier. Il a également mené des consultations auprès des utilisateurs d'états financiers pour avoir une meilleure idée des informations financières qui leur sont utiles en ce qui concerne les regroupements entre apparentés.
6. Les commentaires du groupe de travail et du Comité consultatif ont permis au CNC de relever les difficultés suivantes relativement aux regroupements entre apparentés :
  - a) *Valeur d'échange et renvoi au [chapitre 1582](#)* : Lorsque le regroupement d'entreprises satisfait aux critères de l'[alinéa 3840.44 a\)](#), l'opération est évaluée à la valeur d'échange et comptabilisée conformément au chapitre 1582. Toutefois, le champ d'application du chapitre 1582 exclut les regroupements d'entreprises sous contrôle commun. Il y a donc une ambiguïté quant à la question de savoir si et dans quelle mesure certaines parties de l'opération doivent être comptabilisées en application du chapitre 1582.
  - b) *Champ d'application* : Les indications du [chapitre 3840](#) ne s'appliquent actuellement qu'aux regroupements d'entreprises sous contrôle commun. L'élargissement du champ d'application à l'ensemble des regroupements entre apparentés serait utile.
  - c) *Définitions* : La norme ne contient pas de définition du terme «contrôle commun», ce qui peut entraîner un manque d'uniformité dans les pratiques.
  - d) *Retraitement rétrospectif des informations comparatives lorsqu'une entreprise utilise la valeur comptable* : L'obligation énoncée à l'[alinéa 3840.44 b\)](#) concernant le retraitement rétrospectif des chiffres de périodes antérieures lorsque les valeurs comptables sont utilisées pour comptabiliser le regroupement d'entreprises est une tâche lourde dont les avantages ne surpassent peut-être pas les coûts.
  - e) *Possibilité d'appliquer la méthode de l'acquisition* : Il serait utile de prévoir une exception aux dispositions de l'[alinéa 3840.44 b\)](#) pour permettre l'application de l'[alinéa 3840.44 a\)](#) dans certaines circonstances.
7. Après avoir pris en considération les conseils que lui ont formulés son groupe de travail et son [Comité consultatif](#), le CNC a cherché des pistes de solutions pour répondre aux préoccupations. Lors de ses délibérations, il a de nouveau sollicité l'avis du Comité consultatif pour déterminer si les questions avaient toutes la même priorité et s'il serait avisé d'adopter une approche en plusieurs volets pour réaliser le projet.

8. Le Comité consultatif a recommandé au CNC de se pencher sur la question de l'interaction des chapitres [3840](#) et [1582](#) ainsi que sur celle du retraitement rétrospectif des informations comparatives lorsque les valeurs comptables sont utilisées pour comptabiliser l'opération de regroupement d'entreprises sous contrôle commun. Selon le Comité consultatif, ces questions sont celles auxquelles, pour les parties prenantes, il serait le plus utile de répondre dans l'immédiat. Le CNC étant du même avis, il a décidé de poursuivre ses recherches sur les autres difficultés que pose le chapitre 3840 après avoir réglé celles que le Comité consultatif considère comme prioritaires.
9. Voici les questions identifiées comme prioritaires que le CNC se propose de régler :
  - a) la référence à la valeur d'échange dans l'[alinéa 3840.44 a\)](#) et la restriction d'utilisation du chapitre 1582;
  - b) l'obligation énoncée à l'[alinéa 3840.44 b\)](#) concernant le retraitement rétrospectif des informations comparatives lorsque les valeurs comptables sont utilisées pour comptabiliser le regroupement d'entreprises.

### Traitement comptable des instruments financiers acquis dans le cadre d'un regroupement d'entreprises sous contrôle commun

10. En décembre 2018, le CNC a apporté des modifications aux chapitres [3840](#) et [3856](#) pour y inclure des indications sur l'évaluation initiale et ultérieure des actifs financiers créés ou acquis et des passifs financiers émis ou pris en charge dans une opération entre apparentés. Au début de 2022, il a reçu des commentaires des parties prenantes indiquant que l'interaction entre les chapitres 3840 et 3856 en ce qui concerne les regroupements d'entreprises sous contrôle commun n'était pas claire. Ces parties prenantes se demandaient si les actifs financiers acquis ou les passifs financiers pris en charge dans une opération de cession d'une entreprise entre deux entreprises sous contrôle commun devaient être évalués selon les principes du [paragraphe 3840.44](#) ou du chapitre 3856.
11. Compte tenu de ces commentaires, le CNC a demandé à ses permanents, en juin 2022, de solliciter l'avis du [Comité consultatif](#) pour déterminer :
  - a) si l'interaction entre les chapitres [3840](#) et [3856](#) relativement à l'évaluation des actifs financiers acquis ou des passifs financiers pris en charge dans une opération de cession d'entreprise entre deux entreprises sous contrôle commun est une source de confusion;
  - b) l'interprétation faite par les entreprises de cette interaction;
  - c) les principes d'évaluation ([paragraphe 3840.44](#) ou chapitre 3856) qui sont les plus appropriés pour évaluer les actifs financiers acquis ou les passifs financiers pris en charge dans ce type d'opération.
12. Le [Comité consultatif](#) a fait remarquer que, même si l'interaction entre les chapitres [3840](#) et [3856](#) relativement à l'évaluation des actifs financiers acquis ou des passifs financiers pris en charge dans ce type d'opération est une source de confusion, la plupart des entreprises évaluent les instruments selon les principes du [paragraphe 3840.44](#). De plus, il est d'avis que les principes du [paragraphe 3840.44](#) permettent de mieux refléter la substance économique d'une opération conclue entre des entreprises sous contrôle commun, en particulier lorsque l'acquéreur comptabilise les actifs financiers acquis ou les passifs financiers pris en charge à leur valeur comptable. Le CNC s'est rangé à l'avis de son Comité consultatif et a conclu que les principes énoncés au [paragraphe 3840.44](#) étaient les plus appropriés.

## Analyse des effets

### Traitement comptable des regroupements d'entreprises sous contrôle commun

#### *Valeur d'échange et restriction d'utilisation du chapitre 1582*

13. Pour la majorité des entreprises, la proposition de supprimer la référence à la valeur d'échange dans l'[alinéa 3840.44 a\)](#) ne devrait pas entraîner de changements de pratiques. Le [Comité consultatif](#) a informé le CNC que, dans la plupart des cas, la valeur d'échange utilisée dans un regroupement d'entreprises sous contrôle commun se rapproche de la juste valeur et que la majorité des préparateurs suivent actuellement les indications du [chapitre 1582](#) lorsque le regroupement d'entreprises sous contrôle commun satisfait aux critères de l'[alinéa 3840.44 a\)](#). Par conséquent, le CNC s'attend à ce qu'il y ait peu d'incidence sur le traitement comptable des regroupements touchés par les modifications proposées.
14. Le CNC estime que les modifications proposées dissiperont l'ambiguïté entourant les dispositions du [chapitre 1582](#) que l'entreprise peut appliquer pour comptabiliser un regroupement d'entreprises sous contrôle commun et favoriseront l'uniformité de l'information financière.

#### *Choix quant au retraitement des informations comparatives*

15. Le CNC est conscient que le choix qu'il propose d'ajouter à l'[alinéa 3840.44 b\)](#) pour permettre le retraitement rétrospectif des chiffres des périodes antérieures pourrait entraîner un changement dans les pratiques de certaines entreprises. Toutefois, il s'attend à ce que la modification proposée se traduise par la communication d'informations plus pertinentes aux utilisateurs d'états financiers et par un allègement des obligations d'information.
16. Le CNC s'est demandé si le choix proposé risquait d'entraîner une perte d'informations utiles au processus décisionnel des utilisateurs d'états financiers. Les commentaires qu'il a recueillis à l'occasion d'une consultation ciblée auprès des utilisateurs lui ont permis de constater que, dans la plupart des cas, les utilisateurs examinent les résultats des entreprises sur une base prospective. Toutefois, il peut arriver que des informations historiques soient utiles aux utilisateurs pour évaluer les tendances. Le CNC estime donc que le choix proposé offrira la possibilité aux entreprises de déterminer la méthode de présentation qui est la plus utile en fonction des utilisateurs de leurs états financiers.

#### *Traitement comptable des instruments financiers acquis dans le cadre d'un regroupement d'entreprises sous contrôle commun*

17. La proposition qui vise à apporter des précisions sur l'évaluation des actifs financiers acquis ou des passifs financiers pris en charge dans le cadre d'un regroupement d'entreprises sous contrôle commun n'est pas censée entraîner de changements de pratiques pour la plupart des entreprises. Le [Comité consultatif](#) a indiqué au CNC que la majorité des entreprises évaluent ces instruments selon les principes du [paragraphe 3840.44](#). Par conséquent, le CNC s'attend à ce qu'il y ait peu d'incidence sur le traitement comptable des regroupements touchés par les modifications proposées.
18. Le CNC est d'avis que la modification proposée clarifiera que l'évaluation des actifs financiers acquis ou des passifs financiers pris en charge dans une opération de cession d'une entreprise entre deux entreprises sous contrôle commun doit se faire selon les principes du [paragraphe 3840.44](#).

## Objet et champ d'application

### Traitement comptable des regroupements d'entreprises sous contrôle commun

#### *Valeur d'échange et restriction d'utilisation du chapitre 1582*

19. Le CNC voulait clarifier le champ d'application de l'[alinéa 3840.44 a\)](#) et l'évaluation des regroupements entre apparentés dont il y est question pour préciser la mesure dans laquelle :
  - a) le [chapitre 1582](#) doit être appliqué à des parties de l'opération, étant donné que les regroupements réalisés entre entreprises sous contrôle commun sont actuellement exclus du champ d'application du chapitre;
  - b) l'opération doit être évaluée à la valeur d'échange.
20. Le CNC s'est d'abord demandé si l'[alinéa 3840.44 a\)](#) devait s'appliquer seulement aux regroupements d'entreprises sous contrôle commun ou à l'ensemble des regroupements entre apparentés. Le groupe de travail et le [Comité consultatif](#) ont mentionné que l'élargissement du champ d'application aux regroupements autres que d'entreprises sous contrôle commun pourrait avoir des conséquences non voulues. Le CNC a donc décidé de conserver le champ d'application du paragraphe 3840.44 tel qu'il est actuellement, c'est-à-dire qu'il ne vise que les regroupements d'entreprises sous contrôle commun.
21. Le CNC a ensuite pris en considération les commentaires formulés par le groupe de travail et le [Comité consultatif](#) sur la difficulté que pose l'interaction entre l'utilisation de la valeur d'échange et l'application des dispositions du [chapitre 1582](#). Par exemple, le chapitre 1582 est fondé sur des principes d'évaluation à la juste valeur tandis que le [chapitre 3840](#) exige l'utilisation de la valeur d'échange, laquelle ne se rapproche pas toujours de la juste valeur. De même, l'évaluation de la contrepartie conditionnelle découlant d'un regroupement d'entreprises sous contrôle commun peut poser certaines difficultés. À l'heure actuelle, il est difficile de savoir si les indications du chapitre 1582 s'appliquent. Pour répondre à ces préoccupations, le CNC a décidé de supprimer la mention de «valeur d'échange» de sorte que les opérations qui satisfont aux critères énoncés à l'[alinéa 3840.44 a\)](#) seraient visées par les dispositions du chapitre 1582.
22. Le CNC a également tenu compte des commentaires du [Comité consultatif](#) sur le fait que l'[alinéa 3840.44 a\)](#) renvoie aux critères énoncés au [paragraphe 3840.29](#) pour déterminer s'il y a lieu d'utiliser les valeurs d'échange ou les valeurs comptables pour comptabiliser les regroupements d'entreprises sous contrôle commun. Par conséquent, si le CNC devait proposer l'application du chapitre 1582 dans son intégralité, la référence à la valeur d'échange dans le paragraphe 3840.29 pourrait créer de la confusion. La modification qu'il propose consiste donc à inclure les critères énoncés au paragraphe 3840.29 dans l'[alinéa 3840.44 a\)](#). Toutefois, le CNC a décidé de ne pas reprendre le libellé «n'est pas conclue dans le cours normal des activités» dans l'[alinéa 3840.44 a\)](#) parce qu'il considère que les regroupements d'entreprises sous contrôle commun ne sont pas des opérations conclues dans le cours normal des activités.
23. Le CNC propose également l'apport d'une modification corrélative à l'[alinéa 1582.02 b\)](#), en vertu duquel les regroupements entre entités ou entreprises sous contrôle commun sont actuellement exclus du champ d'application du [chapitre 1582](#). Il propose de préciser que toutes les dispositions du chapitre 1582 pourraient être appliquées aux regroupements entre entités ou entreprises sous contrôle commun qui sont comptabilisés selon l'[alinéa 3840.44 a\)](#).

#### *Choix quant au retraitement des informations comparatives*

24. Le CNC voulait alléger le fardeau associé à l'obligation d'information énoncée à l'[alinéa 3840.44 b\)](#) concernant le retraitement rétrospectif des chiffres de périodes antérieures lorsque les valeurs comptables sont utilisées pour comptabiliser le regroupement. Il a envisagé soit de supprimer l'obligation, soit de limiter le retraitement à la plus récente période comparative présentée dans les

états financiers. Ces solutions, tout comme leur incidence sur d'autres normes de la Partie II du Manuel de CPA Canada, ont déjà fait l'objet d'une réflexion de la part du CNC lorsqu'il s'est penché sur des questions similaires touchant les parties I et III du Manuel. Lorsque le CNC a sondé les utilisateurs, ceux-ci ont mentionné qu'ils n'ont généralement pas besoin d'un retraitement rétrospectif, à moins qu'il soit nécessaire pour dégager des tendances. Par conséquent, le CNC propose d'offrir le choix entre une application prospective et le retraitement rétrospectif des informations comparatives des exercices au cours desquels les entités étaient sous contrôle commun. Il est d'avis que ce choix permettrait de répondre aux besoins d'utilisateurs particuliers et procurerait un allègement à certaines entités sur le plan des informations à fournir. Selon lui, ce choix profitera aux entreprises dans les cas où les informations historiques sur l'entreprise acquise n'ont pas été communiquées selon les NCECF ou sont incomplètes.

#### *Traitement comptable des instruments financiers acquis dans le cadre d'un regroupement d'entreprises sous contrôle commun*

25. En décembre 2018, le CNC a apporté des modifications aux chapitres [3840](#) et [3856](#) pour y inclure des indications sur l'évaluation initiale et ultérieure des actifs financiers créés ou acquis ou des passifs financiers émis ou pris en charge dans une opération entre apparentés. Ce faisant, il a toutefois semé la confusion quant à la façon dont devaient être évalués les actifs financiers acquis ou les passifs financiers pris en charge dans une opération de cession d'une entreprise entre deux entreprises sous contrôle commun.
26. Le CNC s'est d'abord demandé lesquels des principes entre ceux du [chapitre 3840](#) et ceux du [chapitre 3856](#) sont les plus appropriés pour l'évaluation des actifs financiers acquis ou des passifs financiers pris en charge dans une opération de cession d'une entreprise entre deux entreprises sous contrôle commun. À sa réunion de juin 2022, il a confirmé que les modifications apportées en décembre 2018 aux chapitres 3840 et 3856 visaient à changer la méthode d'évaluation des actifs financiers acquis ou des passifs financiers pris en charge dans ce type d'opération. Selon lui, les principes du [paragraphe 3840.44](#) sont les plus appropriés pour faire cette évaluation, et ce, pour les raisons suivantes :
  - a) ils assurent la représentation la plus fidèle de la substance économique de l'opération;
  - b) l'intention derrière les modifications apportées en 2018 aux chapitres 3840 et 3856 n'était pas de créer des principes d'évaluation différents pour un groupe d'actifs acquis ou de passifs repris dans le cadre d'un regroupement d'entreprises sous contrôle commun.
27. Le CNC a également tenu compte des commentaires du [Comité consultatif](#) voulant que l'interaction entre les chapitres [3840](#) et [3856](#) en ce qui concerne les regroupements d'entreprises sous contrôle commun ne soit pas claire et que les principes du [paragraphe 3840.44](#) soient les plus appropriés pour l'évaluation des actifs financiers acquis ou des passifs financiers pris en charge dans le cadre de ce type d'opérations.
28. Le CNC a décidé d'apporter une modification corrélative au chapitre 3856 pour préciser que l'évaluation des actifs financiers acquis ou des passifs financiers pris en charge dans le cadre d'un regroupement d'entreprises sous contrôle commun doit se faire selon les principes du [paragraphe 3840.44](#).

#### *Date d'entrée en vigueur*

29. Le CNC prévoit de publier les modifications dans la Partie II du Manuel en septembre 2023. Le choix de la date d'entrée en vigueur des modifications constitue une étape importante de la procédure officielle du CNC. Sachant l'importance de l'allègement et l'urgence de sa disponibilité, le CNC propose que les modifications s'appliquent pour les exercices ouverts à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2025. À la lumière des commentaires reçus selon lesquels les propositions entraîneraient peu de changements dans les pratiques et qu'elles allégeront le fardeau des entreprises sur le plan des informations à fournir, le CNC croit que le délai d'adoption des modifications est approprié. Il propose par ailleurs de permettre une application anticipée, y compris pour les états financiers dont

la publication n'est pas encore autorisée. L'adoption anticipée des modifications proposées permettra aux entreprises de tirer profit de l'allègement à mesure que des regroupements entre entreprises sous contrôle commun sont effectués.

30. Le CNC propose que les modifications soient appliquées de manière prospective aux nouvelles opérations de regroupement conclues à compter du début de l'exercice de première application des modifications. Il a déterminé que cette approche est celle qui aurait le moins d'incidence sur les pratiques actuelles et réduirait au minimum les obligations d'information lors de l'application initiale des modifications.



© 2022 Normes d'information financière et de certification,  
Comptables professionnels agréés du Canada

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

Pour toute question relative à cette autorisation, veuillez écrire à [info@frascanada.ca](mailto:info@frascanada.ca).