

Document d'information sur les Normes comptables pour les organismes sans but lucratif – Chapitre 4449, « Regroupements d'organismes sans but lucratif »

Octobre 2021

AVERTISSEMENT

La présente publication, préparée par Comptables professionnels agréés du Canada (CPA Canada), fournit des indications ne faisant pas autorité.

CPA Canada et les auteurs déclinent toute responsabilité ou obligation pouvant découler, directement ou indirectement, de l'utilisation ou de l'application de cette publication.

© 2021 Comptables professionnels agréés du Canada

Tous droits réservés. 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 obtenir des renseignements concernant l'obtention de cette autorisation, veuillez écrire à permissions@cpacanada.ca.

Table des matières

Introduction et historique du projet	1
Champ d'application et définitions	2
Quelles sont les définitions d'un OSBL et d'un regroupement?	2
Quels types d'opérations entrent dans le champ d'application du chapitre 4449?	3
Quels types d'opérations n'entrent pas dans le champ d'application du chapitre 4449?	3
Distinction entre une fusion et une acquisition	4
Comment distinguer une fusion d'une acquisition?	4
Comment un OSBL applique-t-il chacun des cinq critères pour faire la distinction entre une fusion et une acquisition pour un regroupement donné?	5
Quand l'une des parties à un regroupement d'OSBL peut-elle être tenue pour l'acquéreur ou l'organisme acquis?	6
Comment détermine-t-on si les responsables de la gouvernance des organismes d'origine participent à la définition des modalités du regroupement?	6
Comment détermine-t-on si une contrepartie est versée à une partie extérieure?	7
Dans quelles circonstances le regroupement entraîne-t-il des modifications à la raison d'être des entités parties au regroupement qui sont considérées comme n'étant pas légères?	8
Pourquoi les changements dans les services offerts aux collectivités sont-ils pertinents pour évaluer si un regroupement constitue une fusion ou une acquisition?	9
Exemples illustratifs	9
Traitement comptable d'une fusion	15
À la date de regroupement, comment les éléments d'actif, de passif et de l'actif net des entités visées par le regroupement sont-ils comptabilisés et évalués?	16
Qu'arrive-t-il si une ou plusieurs des entités parties au regroupement avaient déjà appliqué l'exemption relative à la taille prévue au chapitre 4433 ou au chapitre 4434?	16
Comment les états financiers de l'organisme issu du regroupement sont-ils présentés à la date du regroupement?	17
Comment les actifs, les passifs et l'actif net cumulés sont-ils évalués et comptabilisés ultérieurement?	18
Quelles sont les obligations d'information du chapitre 4449 concernant une fusion qui survient pendant l'exercice considéré?	18
Quelles sont les obligations d'information du chapitre 4449 concernant un organisme partie à une fusion survenant après la clôture de son exercice, mais avant la date d'achèvement de ses états financiers?	19

Traitement comptable d'une acquisition	20
Comment une acquisition est-elle comptabilisée?	20
Autres aspects du traitement comptable d'une acquisition	29
Que se passe-t-il si la comptabilisation initiale d'un regroupement est inachevée à la fin de l'exercice au cours duquel le regroupement survient?	29
Comment les actifs acquis et les passifs repris ou créés à l'occasion d'un regroupement sont-ils comptabilisés ultérieurement?	31
Que se passe-t-il si, après la comptabilisation initiale, l'entité publiante décide de consolider les OSBL contrôlés, et que les exercices de l'entité publiante et de l'entité contrôlée ne coïncident pas dans une large mesure?	31
Quelles sont les obligations d'information du chapitre 4449 concernant une acquisition si, après la comptabilisation initiale, l'entité publiante consolide les OSBL contrôlés?	31
Quelles sont les obligations d'information du chapitre 4449 concernant une acquisition si, après la comptabilisation initiale, l'entité publiante ne consolide pas les OSBL contrôlés?	33
Modifications corrélatives	34
Incidences potentielles du chapitre 4449 sur la certification	35
Personne-ressource	37
Annexe 1 : Arbre de décision - Évaluation initiale d'un regroupement d'organismes sans but lucratif	38
Annexe 2 : Comparaison générale de la comptabilisation d'un regroupement d'OSBL comme une fusion ou une acquisition (lorsque l'entité publiante consolide les OSBL contrôlés après la comptabilisation initiale)	39
Annexe 3 : Comparaison générale du traitement comptable d'une acquisition selon le chapitre 4449 ou le chapitre 1582 (lorsque l'entité publiante consolide les OSBL contrôlés après la comptabilisation initiale)	42
Exemple détaillé - Comptabilisation des fusions et des acquisitions	47
Objet	47
Renseignements généraux - Exemple détaillé	47
Scénario A : Le regroupement est comptabilisé comme une fusion	51
Scénario B : Le regroupement est comptabilisé comme une acquisition - L'acquéreur consolide les OSBL contrôlés après la comptabilisation initiale	62
Comparaison entre la fusion et l'acquisition	71
Scénario C : Le regroupement est comptabilisé comme une acquisition - L'acquéreur ne consolide pas les OSBL contrôlés après la comptabilisation initiale	75

Introduction et historique du projet

En juin 2018, le Conseil des normes comptables (CNC) a approuvé un projet portant sur la comptabilisation et l'évaluation initiale des regroupements d'organismes sans but lucratif (OSBL) en application des indications de la Partie III du *Manuel de CPA Canada - Comptabilité* (le *Manuel*), soit les Normes comptables pour les organismes sans but lucratif (NCOSBL). Les parties prenantes, y compris les membres du Comité consultatif sur les OSBL (le Comité consultatif) du CNC, avaient alors fait savoir au CNC qu'étant donné que la concurrence pour obtenir du financement était de plus en plus âpre et que les OSBL subissaient des pressions pour réduire leurs coûts, il arrivait de plus en plus fréquemment que ceux-ci opèrent des changements organisationnels ou aient recours à la collaboration, ce qui a donné lieu à une augmentation du nombre de regroupements dans le secteur ces dernières années.

Avant le projet du CNC sur les regroupements, le paragraphe .01A du chapitre 4450, « Présentation des entités contrôlées et apparentées dans les états financiers des organismes sans but lucratif », de la Partie III du *Manuel* indiquait que les OSBL ne devaient pas appliquer le chapitre 1582, « Regroupements d'entreprises », de la Partie II du *Manuel*, soit les Normes comptables pour les entreprises à capital fermé (NCECF), aux regroupements d'organismes sans but lucratif ni aux acquisitions d'entreprises à but lucratif par les OSBL. Ce paragraphe indiquait également que, d'ici à ce que des indications plus poussées soient publiées au sujet des regroupements et des acquisitions faisant intervenir des OSBL, il demeurerait possible d'appliquer, comme il est indiqué dans le chapitre 1101, « Principes comptables généralement reconnus », de la Partie III du *Manuel*, d'autres sources de principes comptables généralement reconnus (PCGR) traitant spécifiquement de ces questions.

Étant donné que le *Manuel* ne contenait pas d'indications sur le traitement comptable des regroupements réalisés par les OSBL, il existait une disparité des pratiques, notamment l'utilisation de référentiels différents, l'utilisation de plusieurs référentiels pour comptabiliser la même opération et la consultation d'indications ayant été remplacées. La plupart des regroupements étaient comptabilisés comme des fusions en appliquant les indications de diverses normes. Il s'en est suivi que différentes dispositions en matière d'évaluation et d'informations à fournir ont été appliquées pour présenter les regroupements dans les états financiers. Le projet du CNC visait à créer une norme qui établirait des critères permettant de faire la distinction entre une fusion et une acquisition, et qui fournirait des indications sur l'application de la méthode de la fusion d'intérêts communs ou de la méthode de l'acquisition.

De novembre 2018 à janvier 2019, le CNC a élaboré des critères permettant de déterminer si un regroupement doit être comptabilisé comme une fusion ou une acquisition. Ces critères ont été appliqués à différents types de regroupements d'OSBL et, dans des circonstances limitées, à des regroupements d'entreprises à capital fermé présentant des caractéristiques semblables à celles de regroupements d'OSBL. Les tests effectués ont

convaincu le CNC que les critères proposés ne pourraient pas s'appliquer à tous ces types de regroupements. Le CNC a donc restreint l'étendue de son projet aux regroupements d'OSBL du secteur privé.

En janvier 2020, le CNC a publié l'exposé-sondage intitulé *Regroupements – Évaluation initiale et informations à fournir*. Lors de l'élaboration des propositions de l'exposé-sondage, le CNC a tenu compte des commentaires de son Comité consultatif, des autres parties prenantes des OSBL du secteur privé et des participants aux tests de terrain menés sur la version préliminaire des propositions. En réponse à son exposé-sondage, le CNC a reçu 10 lettres de commentaires et a entendu 22 parties prenantes lors de tables rondes virtuelles tenues un peu partout au Canada. Ces commentaires ont été pris en compte lors de la rédaction de la norme définitive sur les regroupements. En mars 2021, le CNC a publié le chapitre 4449, « Regroupements d'organismes sans but lucratif », de la Partie III du *Manuel*.

Le présent document d'information de CPA Canada résume les indications comptables du chapitre 4449, y compris la façon dont la distinction entre une fusion et une acquisition est établie ainsi que les indications comptables applicables à l'une et à l'autre. Il fournit également des exemples qui illustrent la manière dont le chapitre 4449 pourrait être appliqué dans certaines situations, complétant ainsi les exemples illustratifs compris dans la norme. Par ailleurs, il présente des exemples d'informations à fournir, décrit les incidences potentielles du chapitre 4449 sur la comptabilité et la certification, et compare les indications comptables du chapitre 4449 à celles du chapitre 1582 de la Partie II du *Manuel*.

Le chapitre 4449 s'applique de manière prospective aux états financiers annuels des exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2022, et une application anticipée est permise. L'entité applique le chapitre 4449 aux nouvelles opérations de regroupement conclues à compter du début de l'exercice de première application de la norme. Dans le cas d'un OSBL dont l'exercice est clos le 31 mars et qui a choisi d'adopter la norme à compter de sa date d'entrée en vigueur, par exemple, le chapitre 4449 serait appliqué pour la première fois dans ses états financiers de l'exercice clos le 31 mars 2023, et toutes les dispositions du chapitre 4449 s'appliqueraient aux regroupements survenant à compter du 1^{er} avril 2022.

Champ d'application et définitions

Quelles sont les définitions d'un OSBL et d'un regroupement?

Avant d'appliquer les indications du chapitre 4449, il est important de comprendre les définitions d'un OSBL et d'un regroupement, car ces définitions font partie intégrante de l'application du chapitre 4449 à une opération ou à un autre événement portant sur des OSBL.

Un OSBL est une entité qui n'a normalement pas de titres de propriété transférables et dont l'organisation et le fonctionnement visent exclusivement des fins sociales, éducatives, professionnelles, religieuses, charitables, ou de santé, ou toute autre fin non lucrative. Les membres, les apporteurs (auteurs d'apports) et les autres pourvoyeurs de ressources ne

tirent aucun rendement financier directement de l'organisme. Le terme « entité » ne renvoie pas seulement aux entités juridiques, mais à tout groupe d'actifs structurés et exploités à des fins non lucratives, ce qui n'est pas le cas des actifs pris individuellement ou des groupes d'actifs qui ne sont pas utilisés strictement à des fins non lucratives.

Un regroupement est une opération ou un autre événement portant sur des OSBL qui est comptabilisé comme une fusion ou une acquisition en fonction des critères énoncés ci-après.

Quels types d'opérations entrent dans le champ d'application du chapitre 4449?

Le chapitre 4449 énonce les dispositions comptables relatives à la comptabilisation et à l'évaluation initiale d'un regroupement ainsi que les informations y afférentes à fournir dans les états financiers des OSBL. Il établit les principes et les dispositions qui régissent :

- a. dans le cas du regroupement de deux organismes sans but lucratif ou plus comptabilisé comme une fusion, la manière dont l'entité publiante¹ : i) comptabilise, évalue et présente dans ses états financiers les actifs, les passifs et l'actif net cumulés des entités fusionnées; et ii) détermine quelles sont les informations à fournir pour permettre aux utilisateurs des états financiers d'évaluer la nature et les effets financiers de la fusion;
- b. dans le cas du regroupement de deux organismes sans but lucratif ou plus comptabilisé comme une acquisition, la manière dont l'acquéreur² : i) comptabilise et évalue dans ses états financiers les actifs identifiables acquis et les passifs repris; et ii) détermine quelles sont les informations à fournir pour permettre aux utilisateurs des états financiers d'évaluer la nature et les effets financiers de l'acquisition.

L'OSBL appliquera, postérieurement au regroupement, le chapitre 4450 de la Partie III du *Manuel*, lequel établit des normes de présentation et d'informations à fournir concernant les entités contrôlées par un OSBL.

Quels types d'opérations n'entrent pas dans le champ d'application du chapitre 4449?

Le chapitre 4449 s'applique aux regroupements portant sur deux OSBL ou plus, qu'ils soient apparentés ou non. Il ne s'applique pas à :

- a. l'acquisition d'une entreprise à but lucratif par un OSBL (voir le chapitre 1582);
- b. l'apport d'une entreprise à but lucratif à un OSBL (voir le chapitre 4410, « Apports - Comptabilisation des produits », de la Partie III du *Manuel* pour l'évaluation des actifs apportés, et le chapitre 1582 pour l'évaluation des passifs repris et de l'écart d'acquisition, s'il y a lieu);

1 Dans le cas d'une fusion, l'entité publiante est l'entité issue du regroupement d'organismes sans but lucratif. Dans le cas d'une acquisition, il s'agit de l'acquéreur ayant absorbé l'organisme acquis.

2 L'acquéreur est l'organisme sans but lucratif qui obtient le contrôle de l'organisme acquis. L'organisme acquis est l'organisme ou l'ensemble d'organismes sans but lucratif dont l'acquéreur obtient le contrôle à l'occasion d'un regroupement.

- c. l'apport de trésorerie ou d'autres actifs, qui ne constituent pas un OSBL, à un OSBL (voir le chapitre 4410);
- d. la formation d'une coentreprise (voir le chapitre 4450).



CONCEPT CLÉ

Le chapitre 4449 énonce les dispositions relatives à la comptabilisation et aux informations à fournir pour les regroupements (fusions ou acquisitions) de deux OSBL ou plus, qu'ils soient apparentés ou non. On trouvera ailleurs dans le *Manuel* les dispositions relatives à la comptabilisation et aux informations à fournir pour l'acquisition d'une entreprise à but lucratif par un OSBL; la réception à titre d'apport d'une entreprise à but lucratif par un OSBL; l'acquisition d'un groupe d'actifs qui ne constituent pas un OSBL; et le regroupement de deux OSBL pour former une coentreprise.

Distinction entre une fusion et une acquisition

Comment distinguer une fusion d'une acquisition?

Une fois qu'un OSBL a établi qu'un regroupement entre dans le champ d'application du chapitre 4449, il doit déterminer s'il s'agit d'une fusion ou d'une acquisition, étant donné que le traitement comptable diffère grandement selon qu'il s'agit de l'une ou de l'autre. Le traitement comptable d'un regroupement dépend de la substance de l'opération et de la question de savoir si l'autre organisme fait l'objet d'un contrôle³ en raison de l'opération elle-même. En fin de compte, la question de savoir si un regroupement doit être comptabilisé comme une fusion ou une acquisition dépend des faits et circonstances de l'opération et du respect des cinq critères énumérés ci-dessous.

À l'exception des regroupements d'organismes sans but lucratif sous contrôle commun, les regroupements sont comptabilisés comme une fusion lorsque tous les critères suivants sont remplis :

- a. Aucune des parties au regroupement n'est tenue pour l'acquéreur ou l'organisme acquis par le conseil d'administration ou la direction de l'une ou l'autre de ces parties.
- b. Les responsables de la gouvernance des organismes d'origine participent à la définition des modalités du regroupement, notamment l'établissement des structures de gouvernance et de gestion de l'organisme issu du regroupement ainsi que la sélection des membres de la direction.

³ Le contrôle est le pouvoir de définir, de manière durable et sans le concours de tiers, les politiques stratégiques d'un organisme sans but lucratif en matière de fonctionnement ou d'exploitation, d'investissement et de financement.

- c. À l'exception des coûts de transaction, aucune contrepartie importante n'est versée à une partie extérieure aux organismes se regroupant pour former l'entité publiante. Une fusion résulte généralement du regroupement de l'ensemble des actifs et des passifs des entités parties au regroupement en une seule entité publiante, sans transfert de trésorerie ni d'autres actifs à une partie extérieure à l'entité publiante.
- d. Lors d'un regroupement d'entités, l'entité publiante doit intégrer la raison d'être de chacun des organismes sans but lucratif visés par le regroupement à la date de regroupement. Si un regroupement peut modifier légèrement la raison d'être des organismes sans but lucratif parties au regroupement, une modification importante se traduirait par le non-respect de ce critère.
- e. À la date de regroupement, il n'y a pas de baisse importante ou de baisse importante prévue des services aux collectivités qu'offrent un ou plusieurs, mais pas l'ensemble, des organismes qui, une fois regroupés, forment l'entité publiante.

Tout regroupement de deux entités ou plus qui remplit tous ces critères doit être comptabilisé comme une fusion selon les indications décrites ci-après. Si les critères ne sont pas tous remplis, le regroupement doit être comptabilisé comme une acquisition selon les indications décrites ci-après.

Il est important de noter que les critères énoncés ci-dessus ne s'appliquent pas à un regroupement d'OSBL sous contrôle commun. Un tel regroupement est toujours comptabilisé comme une fusion. Toutefois, tous les autres regroupements réalisés entre des apparentés sont assujettis à ces cinq critères afin de déterminer s'ils doivent être comptabilisés comme une fusion ou une acquisition.



CONCEPT CLÉ

À l'exception des regroupements d'OSBL sous contrôle commun, les regroupements sont comptabilisés comme une fusion uniquement lorsque l'ensemble des cinq critères décrits ci-dessus sont remplis. Tous les autres regroupements sont comptabilisés comme une acquisition, à l'exception des regroupements d'OSBL sous contrôle commun, qui sont toujours comptabilisés comme une fusion.

Comment un OSBL applique-t-il chacun des cinq critères pour faire la distinction entre une fusion et une acquisition pour un regroupement donné?

Chacun des cinq critères sera analysé plus en détail dans les différentes sections du présent document d'information, et les exemples en illustreront l'application dans des situations particulières.

Quand l'une des parties à un regroupement d'OSBL peut-elle être tenue pour l'acquéreur ou l'organisme acquis?

D'après les travaux de recherche menés par le CNC avant la publication de l'exposé-sondage, il est rare que l'une ou l'autre des parties à un regroupement d'OSBL soit tenue pour l'acquéreur ou l'organisme acquis. En fait, les OSBL voyaient d'un mauvais œil le fait d'être tenu pour l'organisme acquis dans le cadre d'un regroupement, car cela pouvait nuire à leur réputation auprès de leurs propres parties prenantes, comme les donateurs. Toutefois, dans les cas où une partie est tenue pour l'acquéreur, il s'agit clairement d'une acquisition.

La question de savoir si l'une ou l'autre des parties à un regroupement d'OSBL est tenue pour l'acquéreur ou l'organisme acquis dépend des faits et des circonstances du regroupement. Pour déterminer si le critère a) a été rempli, toutes les formes de documents et de communications internes et externes sont pertinentes et doivent être prises en compte. Les documents et communications internes peuvent comprendre des procès-verbaux de réunions du conseil d'administration et des documents juridiques; les documents et communications externes peuvent comprendre des déclarations publiques, des communiqués de presse et des publications sur un site Web. Si de tels documents ou communications tiennent une partie pour l'acquéreur, le critère a) n'aura pas été rempli, et le regroupement devra être comptabilisé comme une acquisition.

Comment détermine-t-on si les responsables de la gouvernance des organismes d'origine participent à la définition des modalités du regroupement?

Pour qu'un regroupement soit comptabilisé comme une fusion, les deux parties doivent participer à la définition des modalités de ce regroupement. Un résultat clé de cette participation (et, par conséquent, de l'une des façons permettant de remplir le critère b) énoncé plus haut) est l'établissement des structures de gouvernance et de gestion de l'organisme issu du regroupement ainsi que la sélection des membres de la direction.

Dans certaines circonstances, les entités parties au regroupement peuvent être de taille très différente avant le regroupement. Bien que l'intention des entités parties au regroupement et leur taille puissent être des facteurs à prendre en considération, ce sont finalement les modalités de l'entente et la façon dont elles ont été établies qui permettent de déterminer si le regroupement est une fusion ou une acquisition. Supposons par exemple qu'un important OSBL et un petit OSBL veuillent regrouper leurs activités. Si, avant le regroupement, les deux parties participaient à l'établissement des modalités de l'organisme issu du regroupement de façon qu'elles soient satisfaisantes pour tous, l'opération présente les caractéristiques d'une fusion. Si, au cours de ces mêmes négociations, une partie influe sur le processus de prise de décisions d'une manière qui lèse l'autre partie, cette dernière peut rompre les négociations. L'opération présente donc encore les caractéristiques d'une fusion. Si, toutefois, un des OSBL est désavantagé au cours de ces négociations en raison de facteurs qui échappent à son contrôle et se voit donc contraint d'accepter les modalités

désavantageuses, l'opération présente les caractéristiques d'une acquisition. Dans tous ces cas, l'intention des parties est exposée dans les modalités de l'entente, et l'entente indique si l'opération est une fusion ou une acquisition.

Au moment d'évaluer le critère b), il est important de noter que le simple fait de signer un accord de regroupement n'implique pas une participation aux négociations ayant donné naissance à celui-ci. Il se pourrait, par exemple, que des difficultés financières ou un texte législatif contraignent un OSBL à signer un tel accord avec un autre OSBL. Par contre, la partie en difficulté financière ou tenue au regroupement par un texte législatif n'est pas habilitée à négocier les modalités de l'accord; ce critère ne serait donc pas rempli. Qui plus est, le critère b) requiert l'établissement de structures de gestion et de gouvernance. Cela témoigne de la participation de toutes les parties au regroupement, ce qui ne serait pas le cas dans un tel exemple.



CONCEPT CLÉ

Pour qu'un regroupement soit comptabilisé comme une fusion, il est essentiel que les deux parties participent à la définition des modalités du regroupement. Cela donnera lieu à l'établissement des structures de gouvernance et de gestion de l'organisme issu du regroupement ainsi qu'à la sélection des membres de la direction. Toutefois, le fait de signer un accord de regroupement n'implique pas une participation aux négociations ayant donné naissance à celui-ci.

Comment détermine-t-on si une contrepartie est versée à une partie extérieure?

Comme il est décrit au critère c), une fusion résulte généralement du regroupement de l'ensemble des actifs et des passifs des entités parties au regroupement en une seule entité publiante, sans transfert de trésorerie ni d'autres actifs à une partie extérieure à l'entité publiante. Si une contrepartie est versée à une partie extérieure, un avantage a été conféré par suite du regroupement, qui doit alors être comptabilisé comme une acquisition.

Toutefois, les coûts de transaction constituent une exception. Les coûts de transaction sont les coûts différentiels directement imputables à l'opération de regroupement. Les coûts différentiels s'entendent des coûts qui n'auraient pas été engagés si l'entité publiante n'avait pas entrepris cette opération. Les coûts de transaction comprennent les honoraires de conseillers, de juristes, de comptables ou autres honoraires de conseil, ainsi que les frais administratifs généraux, les coûts liés aux indemnités de départ, les coûts de résiliation de bail et les autres coûts similaires. Ces coûts de transaction font partie intégrante de nombreux accords de regroupement et, par conséquent, ils ne sont pas considérés comme une contrepartie versée à une partie extérieure pour déterminer si le critère c) est rempli.

Tous les faits et circonstances pertinents relativement à un regroupement doivent être examinés afin de déterminer si une contrepartie est versée à une partie extérieure par suite du regroupement. Les opérations de regroupement peuvent comprendre la prise en charge d'une dette par l'entité publiante, le règlement d'une dette au moment du regroupement ou le déclenchement du remboursement des apports en raison des modalités de financement. La question de savoir si de telles situations sont considérées comme une contrepartie transférée à une partie extérieure doit être évaluée selon le fait que l'amélioration de la situation financière d'une partie extérieure est, ou n'est pas, directement attribuable au regroupement. En cas d'amélioration de la situation financière d'une partie extérieure, le critère c) ne serait pas rempli.



CONCEPT CLÉ

À l'exception des coûts de transaction, si une contrepartie est versée à une partie extérieure, le regroupement a conféré un avantage et constitue donc une acquisition.

Dans quelles circonstances le regroupement entraîne-t-il des modifications à la raison d'être des entités parties au regroupement qui sont considérées comme n'étant pas légères?

Le critère d) distingue une fusion d'une acquisition en reconnaissant qu'une fusion conserve la raison d'être de chaque entité partie au regroupement. Il est probable que le regroupement modifie quelque peu la raison d'être des entités parties au regroupement; toutefois, si les modifications en question sont importantes, le regroupement constitue alors une acquisition.

Les modifications sont considérées comme n'étant pas légères lorsqu'elles entraînent des changements importants dans le ou les services fournis aux parties prenantes de l'une des entités. Une telle modification indique que la raison d'être du regroupement est de permettre à l'acquéreur de conserver certains aspects de l'organisme acquis, tout en éliminant d'autres. Par ailleurs, si des modifications importantes sont apportées à la raison d'être de l'organisme acquis, les soldes cumulés des périodes présentées à titre comparatif des organismes d'origine ne peuvent plus servir de base de comparaison, étant donné les changements survenus dans les activités. Par conséquent, lorsque les modifications apportées à la raison d'être de l'une des entités parties au regroupement sont importantes, le regroupement constitue une acquisition.



CONCEPT CLÉ

Lorsqu'une modification à la raison d'être antérieure au regroupement de l'une ou l'autre des entités parties au regroupement entraîne un changement important dans le ou les services fournis aux parties prenantes de l'une ou l'autre des entités, le regroupement constitue une acquisition.

Pourquoi les changements dans les services offerts aux collectivités sont-ils pertinents pour évaluer si un regroupement constitue une fusion ou une acquisition?

Le critère e) permet de distinguer une fusion d'une acquisition en se demandant s'il y a eu, à la date de regroupement, une baisse des services que l'organisme issu du regroupement offre aux collectivités. Dans le cadre de certains regroupements, l'acquéreur cherche uniquement à acquérir certains aspects de l'organisme acquis. Dans ces situations, une réduction des programmes de l'organisme acquis entraînera immédiatement une réduction des services offerts aux collectivités. Par ailleurs, l'application de la méthode de l'acquisition fournit des informations plus utiles à la prise de décisions, étant donné que les résultats cumulés des organismes d'origine ne sont pas comparables à ceux de l'entité issue du regroupement, qui offre aux collectivités moins de services dans l'ensemble. Par conséquent, s'il y a eu, à la date de regroupement, une baisse des services que l'organisme issu du regroupement offre aux collectivités, un tel regroupement est comptabilisé comme une acquisition.

L'un des aspects clés du critère e) est qu'il n'est pas rempli s'il y a une baisse importante ou une baisse importante prévue des services aux collectivités qu'offrent un ou plusieurs, mais pas l'ensemble, des organismes qui, une fois regroupés, forment l'entité publiante. Si, toutefois, il y a une baisse importante ou une baisse importante prévue des services aux collectivités qu'offrent l'ensemble des organismes partis au regroupement, le critère e) serait rempli. Cela pourrait être le cas, par exemple, si deux OSBL en difficulté financière se regroupaient et, pour des raisons de viabilité, réduisaient tous deux les services qu'ils offrent aux collectivités.



CONCEPT CLÉ

Une baisse des services aux collectivités qu'offrent un ou plusieurs, mais pas l'ensemble, des organismes partis au regroupement est une indication que l'acquéreur a l'intention d'acheter uniquement certains aspects de l'organisme acquis et que, par conséquent, le regroupement constitue une acquisition.

Exemples illustratifs

Remarque : Le chapitre 4449 contient plusieurs exemples de situations particulières auxquelles sont appliqués les cinq critères susmentionnés afin de déterminer si un regroupement constitue une fusion ou une acquisition. L'exercice du jugement professionnel dans l'application des indications comptables du chapitre 4449 repose en grande partie sur l'évaluation de ces critères. Par conséquent, les lecteurs sont priés de se reporter à ces exemples pour obtenir des indications supplémentaires sur l'application des critères à des situations particulières.

Les exemples illustratifs suivants, qui portent sur l'application des cinq critères décrits plus haut à des situations particulières, visent à compléter ceux contenus dans la norme.

Exemple illustratif 1

Cet exemple illustre un regroupement entre deux universités situées près de Charlottetown : l'Université Marshfield (UM) et l'Université de Tarantum (UT). Les deux universités sont des organismes sans but lucratif qui appliquent les normes comptables canadiennes pour les organismes sans but lucratif aux fins de la préparation de leurs états financiers.

L'UM et l'UT sont de taille similaire et se spécialisent dans les sciences, la première dans les sciences biomédicales et la seconde dans les sciences de la terre. Les deux universités s'attachent à l'acquisition et à la diffusion du savoir grâce à des programmes de recherches et d'études dans le domaine des sciences, et elles proposent des cours similaires de premier et de deuxième cycle.

À la fin de 2021, les deux universités ont entamé des négociations en vue de rédiger une entente visant à regrouper leurs activités sous le nom d'Université Marshfield Tarantum (UMT). Les modalités de l'entente ont été rédigées par un comité de 10 membres composé de 5 administrateurs de chaque université. Le conseil d'administration de chaque université a exigé l'approbation unanime de l'entente avant qu'elle puisse être ratifiée.

Aux termes de l'entente, les actifs et les passifs de l'UM et de l'UT seraient transférés à l'organisme issu du regroupement, l'UMT. Des modifications seraient apportées aux subventions et aux contrats au nom de l'UMT, et de nouvelles politiques et procédures pour les activités de l'organisme issu du regroupement seraient rédigées. À la date de regroupement, tous les diplômes seraient délivrés au nom de l'UMT. Tous les programmes offerts par l'UM et l'UT avant le regroupement continueraient d'être offerts. En outre, toutes les activités administratives et universitaires seraient regroupées et rationalisées, et l'effectif excédentaire serait licencié et recevrait une indemnité de départ appropriée. Le conseil d'administration de l'UMT serait composé de 20 membres, dont 10 proviendraient de chaque université. Des frais juridiques et de contrôle diligent d'environ 500 000 \$ ont été engagés pour rédiger l'entente ainsi que les politiques et procédures relatives aux activités de l'UMT.

Le 7 février 2022, les deux universités ont annoncé le regroupement sur leurs sites Web respectifs, indiquant que l'université issue du regroupement continuerait à offrir des occasions d'études et de recherche de haute qualité, y compris les programmes de premier et de deuxième cycle que chacune d'entre elles offrait

à ses étudiants avant le regroupement. La raison d'être de l'UMT serait l'acquisition et la diffusion du savoir grâce à des programmes de recherche et d'éducation dans le domaine des sciences.

Ce regroupement devrait-il être comptabilisé comme une fusion ou une acquisition?

- Critère a) – Rempli. Compte tenu des faits décrits, aucune des deux universités n'est tenue pour l'acquéreur ou l'organisme acquis. En fait, les communiqués de presse diffusés sur le site Web de chaque université laissaient entendre qu'il n'y avait pas d'acquéreur et qu'elles étaient des associées à parts égales dans la création de l'UMT.
- Critère b) – Rempli. L'accord de regroupement a été rédigé par un comité composé d'un nombre égal de membres du conseil d'administration de l'UM et de l'UT. Par conséquent, les responsables de la gouvernance des organismes d'origine ont participé à la définition des modalités du regroupement, notamment l'établissement des structures de gouvernance et de gestion de l'organisme issu du regroupement.
- Critère c) – Rempli. Aucune contrepartie n'a été versée à une partie extérieure dans le cadre du regroupement. Bien que des indemnités de départ aient été versées et que des frais juridiques et de contrôle diligent aient été engagés, ces coûts sont considérés comme étant compris dans la définition des coûts de transaction et ils ne sont donc pas considérés comme une contrepartie versée à une partie extérieure.
- Critère d) – Rempli. La raison d'être de l'université issue du regroupement est la même que celle des deux universités avant le regroupement. Par conséquent, l'université issue du regroupement conserve la raison d'être de chaque université avant le regroupement.
- Critère e) – Rempli. L'UMT continuera d'offrir tous les programmes que l'UM et l'UT offraient. Par conséquent, à la date de regroupement, il n'y a pas de baisse importante ou de baisse importante prévue des services que chaque université partie au regroupement offre aux collectivités. Si, toutefois, certains anciens programmes étaient annulés et/ou déplacés d'un campus à l'autre, le jugement professionnel pourrait être nécessaire pour déterminer si ce critère est encore rempli, puisqu'un tel changement pourrait être considéré comme une baisse des services offerts aux collectivités par chaque université.

D'après cette évaluation, qui montre que les cinq critères sont remplis, ce regroupement serait comptabilisé comme une fusion.

Exemple illustratif 2

Le zoo de Gladstone (le zoo G) est un organisme sans but lucratif qui possède et exploite un jardin zoologique situé près de Winnipeg. La raison d'être du zoo G est de maintenir une collection d'animaux sauvages à des fins d'étude, de conservation et d'exposition au public. Le zoo G est propriétaire du terrain sur lequel le jardin zoologique se trouve, terrain dont la valeur a augmenté considérablement depuis son acquisition il y a près de 50 ans. La plus récente attraction du zoo G est une tigresse de Sibérie (dont l'espèce est menacée d'extinction) qui vient de donner naissance à deux bébés. Dernièrement, les taux d'abonnement et de visite ont cependant diminué parce que les installations sont désuètes. Les montants importants dus et la baisse des produits ont rendu difficile le remboursement de la dette. De plus, le fait qu'un visiteur se soit fait mordre par un lion qui s'était échappé a donné lieu à une poursuite et à de la publicité négative. En septembre 2022, le conseil d'administration a décidé que la poursuite des activités en l'état n'était pas réalisable. Par conséquent, il a été décidé de solliciter des offres en vue de l'achat du zoo G ou du terrain sur lequel il se trouve.

Le zoo de Winnipeg (le zoo W) est un organisme sans but lucratif qui possède et exploite un jardin zoologique à Winnipeg. La raison d'être du zoo W est également de maintenir une collection d'animaux sauvages à des fins d'étude, de conservation et d'exposition au public. En décembre 2022, le conseil d'administration du zoo W a rédigé une offre visant à regrouper les activités du zoo G avec les siennes afin de former le zoo WG, étant donné qu'il s'était avéré impossible de trouver un tiers acheteur pour le zoo G ou son terrain. Cette offre a été rédigée sans la participation du conseil d'administration du zoo G. Les modalités clés du regroupement sont les suivantes :

- Aucun montant de trésorerie ou aucune autre contrepartie ne sera transféré du zoo W au zoo G ou à ses membres. Le zoo W prendra plutôt en charge tous les passifs en cours dans le cadre de l'opération, y compris tout passif éventuel lié à la poursuite.
- Les actifs, y compris tous les animaux et les employés du zoo G, seront transférés au zoo W. L'effectif excédentaire du zoo G sera licencié, et une indemnité de départ sera versée aux personnes concernées à la date de regroupement. Cette indemnité de départ est significative pour les activités regroupées du zoo WG.
- L'emplacement actuel du zoo G demeurera ouvert, et les membres du zoo G auront le droit de visiter le zoo W à deux reprises pendant la période visée par leur abonnement annuel actuel. À l'expiration de ce dernier, les membres auront la possibilité d'acheter un abonnement annuel qui inclura des visites à l'un des deux jardins zoologiques ou aux deux.

- Le conseil d'administration du zoo WG sera composé de 10 membres, soit 8 des administrateurs actuels du zoo W et 2 des administrateurs actuels du zoo G.

Ce regroupement devrait-il être comptabilisé comme une fusion ou une acquisition?

- Critère a) – Non rempli. Comme le zoo G est à vendre et que des efforts soutenus sont faits en ce sens, l'acheteur sera considéré comme l'acquéreur. Le zoo G a effectivement été qualifié d'organisme acquis par son propre conseil d'administration lorsque ce dernier a sollicité des offres en vue de l'achat du zoo G.
- Critère b) – Non rempli. Étant donné que le zoo W a rédigé lui-même l'offre de regroupement avec le zoo G, sans la participation du conseil d'administration du zoo G, les responsables de la gouvernance des deux organismes d'origine n'ont pas participé à la définition des modalités du regroupement, notamment l'établissement des structures de gouvernance et de gestion de l'organisme issu du regroupement ainsi que la sélection des membres de la direction.
- Critère c) – Rempli. Le regroupement a été réalisé sans transfert de contrepartie. Les passifs du zoo G ont été pris en charge par le zoo W, mais ils n'ont pas été réglés par suite de l'opération. Toutefois, même si les passifs avaient été réglés dans le cadre de l'opération, ce critère aurait été non rempli seulement si les membres du zoo G avaient été personnellement responsables des dettes envers des parties extérieures. Le règlement des dettes du zoo G aurait donné lieu à l'acquittement des dettes envers les parties extérieures des membres du zoo G (c'est-à-dire que le regroupement entraînerait l'amélioration de la situation financière d'une partie extérieure). En règle générale, les membres d'un jardin zoologique ne sont pas personnellement responsables des dettes de ce dernier. Toutefois, pour d'autres entités ou organismes, les membres peuvent être personnellement responsables des dettes, auquel cas l'acquittement de ces dettes peut être considéré comme donnant lieu à une contrepartie versée à une partie extérieure. Enfin, même si des indemnités de départ seront versées aux employés licenciés du zoo G, ces coûts sont inclus dans la définition des coûts de transaction, qui ne sont pas considérés comme une contrepartie versée à une partie extérieure.
- Critère d) – Rempli. Le zoo WG conservera les raisons d'être du zoo G et du zoo W, qui étaient similaires avant le regroupement, à savoir le maintien d'une collection d'animaux sauvages à des fins d'étude, de conservation et d'exposition au public.

- Critère e) – Rempli. Bien que le zoo W et le zoo G se soient regroupés, il n'est pas prévu que le zoo WG ferme l'ancien emplacement du zoo G. De plus, les membres du zoo G auront la possibilité de continuer d'être membres du zoo G seulement ou de devenir membres du zoo W également, et aucune modification n'a été apportée aux activités du zoo G par suite du regroupement. Par conséquent, à la date de regroupement, il n'y a pas de baisse importante ou de baisse importante prévue des services que l'un ou l'autre des deux jardins zoologiques offre aux collectivités. Si, toutefois, le zoo W décide de déplacer les animaux du zoo G à son emplacement et de fermer le zoo G, le critère e) ne sera probablement pas rempli, car il y aura une baisse des services que le zoo G offre aux collectivités.

D'après cette évaluation, qui montre que les critères a) et b) ne sont pas remplis, ce regroupement serait comptabilisé comme une acquisition.

Exemple illustratif 3

La Fondation caritative MNM (MNM) est un organisme sans but lucratif qui propose des programmes de sensibilisation pour les jeunes à Windsor. Le centre communautaire TT (TT) est un organisme sans but lucratif qui exploite plusieurs centres communautaires de la région de Windsor offrant des activités sociales, éducatives et récréatives aux personnes dans les collectivités locales, et plus particulièrement les jeunes. Les chartes de MNM et de TT prévoient un maximum de 10 membres pour siéger à leurs conseils d'administration respectifs; toutefois, elles précisent qu'au moins 60 % des membres doivent être nommés par la Fondation Mathers, un important organisme sans but lucratif dont la raison d'être est d'enrichir la vie des jeunes de l'ouest de l'Ontario.

Le 1^{er} juin 2022, MNM et TT ont décelé des possibilités de collaboration fondées sur leur proximité géographique et sur la similitude de leurs offres de services, ainsi que sur l'accent qu'ils mettent sur les programmes pour les jeunes. En outre, les programmes qu'ils offrent sont considérés comme complémentaires. Les deux organismes proposent des programmes de sensibilisation pour les jeunes dans le cadre desquels des travailleurs passent du temps dans la collectivité pour aider les jeunes dans le besoin à traverser une période difficile de leur vie. Cela se fait souvent par le biais d'activités sociales, éducatives et récréatives. Par conséquent, les deux conseils ont décidé de regrouper les entités afin de rationaliser leurs activités et d'élargir leur offre de services.

MNM et TT concluront un accord de regroupement qui créera une nouvelle entité appelée Fondation caritative et centre communautaire Windsor (FCCCW). MNM et TT continueront d'exister séparément aussi longtemps que cela sera nécessaire. Les actifs et les passifs de MNM et de TT seront transférés à FCCCW de sorte que, en pratique, MNM et TT cesseront d'exister sous la forme qu'ils avaient avant le regroupement. À compter de la date de regroupement, la raison d'être de FCCCW sera de proposer aux jeunes et aux adultes au sein des collectivités locales des programmes de sensibilisation ainsi que des activités sociales, éducatives et récréatives. Le nouveau conseil d'administration sera composé de 15 membres, soit 7 de MNM et 8 de TT. La charte de FCCCW exige qu'au moins neuf membres du conseil de FCCCW soient nommés par la Fondation Mathers.

Ce regroupement devrait-il être comptabilisé comme une fusion ou une acquisition?

Dans ce cas, il est important de déterminer en premier lieu si MNM et TT sont sous contrôle commun. La charte de chaque organisme prévoit qu'au moins 60 % des membres de son conseil d'administration soient nommés par la Fondation Mathers. Normalement, le détenteur du droit de nommer la majorité des membres votants du conseil d'administration d'une entité a le pouvoir de déterminer les politiques stratégiques de l'entité en matière d'exploitation, d'investissement et de financement et, par conséquent, peut contrôler l'entité. Par conséquent, puisque la Fondation Mathers a le droit de nommer la majorité des membres votants du conseil d'administration de chaque organisme, elle contrôle les deux organismes, ce qui en fait des organismes sans but lucratif sous contrôle commun. Étant donné qu'un regroupement entre de tels organismes est toujours comptabilisé comme une fusion (comme il est décrit plus haut), il n'est pas nécessaire d'évaluer les critères servant à déterminer si le regroupement doit être comptabilisé comme une acquisition ou une fusion.

Traitement comptable d'une fusion

Après avoir évalué les cinq critères susmentionnés et conclu que le regroupement doit être comptabilisé comme une fusion, l'étape suivante consiste à déterminer comment :

- les éléments d'actif, de passif et de l'actif net des entités visées par le regroupement doivent être comptabilisés et évalués;
- les états financiers de l'organisme issu du regroupement doivent être présentés à la date de regroupement⁴;
- le regroupement doit être présenté dans les états financiers de l'organisme issu du regroupement.

4 La date de regroupement est la date à laquelle l'organisme sans but lucratif fusionne avec un ou plusieurs autres organismes sans but lucratif, ou en fait l'acquisition.

À la date de regroupement, comment les éléments d'actif, de passif et de l'actif net des entités visées par le regroupement sont-ils comptabilisés et évalués?

À la date de regroupement, les valeurs comptables des éléments d'actif, de passif et de l'actif net des entités visées par le regroupement deviennent la valeur comptable cumulée des éléments d'actif, de passif et de l'actif net de l'entité publiante. L'entité publiante n'est pas autorisée à comptabiliser des actifs ou des passifs non comptabilisés antérieurement, comme les actifs incorporels générés en interne, sauf pour ce qui est précisé ci-après.

L'entité publiante évalue les actifs, les passifs et l'actif net dans ses états financiers cumulés aux montants présentés dans les états financiers des entités parties au regroupement à la date de regroupement. Les entités parties au regroupement peuvent avoir évalué les actifs et les passifs selon différentes méthodes comptables dans leurs états financiers distincts. L'entité publiante est tenue d'apporter des ajustements pour uniformiser les méthodes comptables des entités parties au regroupement. Ces ajustements sont effectués de façon rétrospective, sauf pour ce qui est décrit ci-après. L'entité publiante dresse ses états financiers cumulés de l'exercice considéré et de l'exercice précédent selon des méthodes comptables uniformes. Cela s'explique par le fait qu'il est essentiel de fournir des informations financières comparatives de l'exercice précédent pour permettre aux utilisateurs des états financiers d'apprécier les effets du regroupement.

Enfin, tous les coûts de transaction liés à la fusion doivent être comptabilisés en charges de la période au cours de laquelle ils sont engagés.

Qu'arrive-t-il si une ou plusieurs des entités parties au regroupement avaient déjà appliqué l'exemption relative à la taille prévue au chapitre 4433 ou au chapitre 4434?

Il se peut que, avant le regroupement, une ou plusieurs entités parties au regroupement se soient prévaluées de l'exemption prévue au chapitre 4433, « Immobilisations corporelles détenues par les organismes sans but lucratif », de la Partie III du *Manuel* et/ou de celle énoncée au chapitre 4434, « Actifs incorporels détenus par les organismes sans but lucratif », de la Partie III du *Manuel*. Ces exemptions permettent à un OSBL de passer en charges, plutôt que d'inscrire à l'actif, les coûts engagés pour acquérir des immobilisations corporelles ou des actifs incorporels lorsque la moyenne des produits annuels comptabilisés dans l'état des résultats pour l'exercice considéré et l'exercice précédent de l'organisme et des entités contrôlées par celui-ci est inférieure à 500 000 \$, pourvu que certaines informations soient fournies.

Les exemptions peuvent ne plus s'appliquer si, par suite du regroupement, le seuil a été franchi. L'entité publiante a maintenant la possibilité d'appliquer le changement de méthode comptable visant à garantir que des méthodes comptables uniformes sont appliquées :

- de façon rétrospective ou
- de façon prospective pour les immobilisations corporelles

et les actifs incorporels acquis après la date de regroupement. Cette exception à l'obligation d'apporter des ajustements vise à dispenser les organismes parties au regroupement de devoir comptabiliser de nouveau les immobilisations corporelles et les actifs incorporels qui ont déjà été passés en charges avant la fusion, ce qui leur fera également réaliser des économies de coûts.

Pour déterminer si le seuil a été franchi ou non, l'entité publiante évalue la moyenne des produits annuels comptabilisés dans l'état des résultats pour l'exercice considéré et l'exercice précédent en regroupant les produits des entités parties au regroupement et de toute autre entité qu'elles contrôlent, comme si elles étaient déjà regroupées au cours de ces exercices.



CONCEPT CLÉ

Dans le cas d'un regroupement comptabilisé comme une fusion, les entités parties au regroupement qui se sont prévaluées auparavant de l'exemption relative à la taille prévue au chapitres 4433 ou au chapitre 4434 devront évaluer si cette exemption demeure respectée après le regroupement. Si ce n'est pas le cas, l'entité publiante aura le choix de comptabiliser ce changement de méthode comptable de façon rétrospective ou de façon prospective après la date de regroupement.

Comment les états financiers de l'organisme issu du regroupement sont-ils présentés à la date du regroupement?

En date du regroupement, les états financiers des entités parties à la fusion sont regroupés de sorte à constituer les états financiers de l'entité publiante. Cette dernière présente les informations comparatives reflétant les résultats cumulés de l'exercice précédent, comme si les entités avaient toujours été regroupées. Autrement dit, les actifs, les passifs et l'actif net des entités parties au regroupement sont regroupés et présentés comme s'ils avaient toujours fait partie de la même entité, les chiffres de l'exercice précédent étant présentés en conséquence. Les chiffres de l'exercice précédent portent la mention « cumulés ». Si les entités parties à la fusion ont des dates de clôture différentes, l'entité publiante présente les informations comparatives pour la période de 12 mois qui précède la période financière qu'elle aura choisie.



CONCEPT CLÉ

Dans ses états financiers cumulés à la date de regroupement, l'entité publiante comptabilise et évalue les actifs, les passifs et l'actif net des entités parties à la fusion à leur valeur comptable à la date de regroupement. Des ajustements appropriés sont apportés pour uniformiser les méthodes comptables des entités parties au regroupement. L'entité publiante présente les informations comparatives reflétant les résultats cumulés de l'exercice précédent, comme si les entités avaient toujours été regroupées.

Comment les actifs, les passifs et l'actif net cumulés sont-ils évalués et comptabilisés ultérieurement?

Le chapitre 4449 fournit uniquement des indications comptables pour la comptabilisation et l'évaluation des actifs, des passifs et de l'actif net des entités visées par la fusion à la date de regroupement. L'entité publiante évalue et comptabilise ultérieurement les actifs, les passifs et l'actif net cumulés conformément aux autres chapitres du *Manuel* qui s'appliquent à ces éléments et selon ses méthodes comptables.

Quelles sont les obligations d'information du chapitre 4449 concernant une fusion qui survient pendant l'exercice considéré?

L'objectif des obligations d'information du chapitre 4449 concernant une fusion qui survient pendant l'exercice considéré est de s'assurer que l'entité publiante fournit les informations qui permettent aux utilisateurs de ses états financiers d'évaluer la nature et les effets financiers de la fusion.

Par conséquent, l'entité publiante doit, pour l'exercice au cours duquel survient la fusion, fournir les informations qui suivent :

- a. le nom des entités parties au regroupement, une description de leurs activités et le fait qu'une fusion est survenue;
- b. la date de regroupement;
- c. les principaux motifs de la fusion;
- d. le sommaire des principales composantes de l'état des résultats de l'exercice considéré afin de communiquer :
 - i. les montants relatifs à l'entité fusionnée pour la période postérieure à la date de la fusion,
 - ii. les montants relatifs à chaque partie à la fusion jusqu'à la date de la fusion;
- e. le sommaire des principales composantes de l'état de la situation financière à la date de la fusion pour chaque partie à la fusion;
- f. le sommaire des principales composantes de l'état de la situation financière et de l'état des résultats de la période présentée à titre comparatif pour chaque partie à la fusion;
- g. la valeur comptable cumulée de l'actif net de chaque partie à la fusion, en faisant la distinction entre chaque catégorie d'actif net ou solde de fonds à la date de la fusion;
- h. la nature et le montant de tout ajustement important apporté aux fins d'uniformisation des méthodes comptables.

Quelles sont les obligations d'information du chapitre 4449 concernant un organisme partie à une fusion survenant après la clôture de son exercice, mais avant la date d'achèvement de ses états financiers?

Lorsqu'un organisme est partie à une fusion qui survient après la clôture de son exercice, mais avant la date d'achèvement de ses états financiers, les obligations d'information sont moins contraignantes que si la fusion était survenue au cours de l'exercice. Néanmoins, l'objectif est que l'organisme fournisse les informations qui permettent aux utilisateurs de ses états financiers d'évaluer la nature de la fusion. L'organisme doit fournir les informations suivantes :

- a. le nom des entités parties au regroupement et une description de la nature de leurs activités;
- b. la date de regroupement;
- c. les principaux motifs de la fusion.



CONCEPT CLÉ

Peu importe que la fusion survienne au cours de l'exercice ou après la date de clôture, mais avant la date d'achèvement des états financiers, il faut fournir des informations sur la fusion. Les obligations d'information particulières diffèrent toutefois selon le moment où la fusion survient.

Exemple détaillé : Consultez le [scénario A](#) de l'exemple détaillé à la fin du présent document d'information pour obtenir des précisions sur divers aspects de la comptabilisation d'une fusion, notamment :

- la préparation de l'état combiné de la situation financière à la date de regroupement;
- la préparation de l'état combiné des résultats et de l'évolution de l'actif net pour l'exercice qui comprend le regroupement ainsi que pour l'exercice comparatif;
- des exemples d'informations à fournir sur la fusion dans les états financiers combinés.

L'exemple détaillé compare l'état combiné de la situation financière à la date de regroupement lorsque le regroupement est comptabilisé comme une fusion et lorsqu'il est comptabilisé comme une acquisition. Il compare également l'état combiné des résultats et de l'évolution de l'actif net pour l'exercice qui comprend le regroupement ainsi que pour la période comparative précédente lorsque le regroupement est comptabilisé comme une fusion et lorsqu'il est comptabilisé comme une acquisition.

Traitement comptable d'une acquisition

Après avoir évalué les cinq critères susmentionnés et conclu que le regroupement doit être comptabilisé comme une acquisition (c'est-à-dire qu'au moins un des cinq critères requis pour que le regroupement soit comptabilisé comme une fusion n'a pas été rempli et que le regroupement n'est pas un regroupement d'organismes sans but lucratif sous contrôle commun), l'étape suivante consiste à déterminer comment :

- les éléments d'actif, de passif et de l'actif net des entités visées par le regroupement doivent être comptabilisés et évalués;
- les états financiers de l'entité publiante doivent être présentés à la date de regroupement;
- le regroupement doit être présenté dans les états financiers de l'entité publiante.

Comment une acquisition est-elle comptabilisée?

L'entité comptabilise toute acquisition par l'application de la méthode de l'acquisition.

Appliquer la méthode de l'acquisition signifie qu'il faut achever les quatre étapes suivantes :

1. identifier l'acquéreur;
2. déterminer la date de regroupement;
3. comptabiliser et évaluer les actifs identifiables acquis et les passifs repris;
4. comptabiliser et évaluer l'excédent de la contrepartie transférée ou l'acquisition à des conditions avantageuses.

Il est important de retenir que, conformément au paragraphe 14 du chapitre 4450, un OSBL a le choix de présenter de l'une ou l'autre des façons suivantes chaque organisme sans but lucratif contrôlé :

- a. en consolidant l'organisme contrôlé dans ses états financiers;
- b. en fournissant les informations mentionnées au paragraphe 22 du chapitre 4450;
- c. en fournissant les informations mentionnées au paragraphe 26 du chapitre 4450, si l'organisme contrôlé fait partie d'un grand nombre d'organismes qui, individuellement, ont une importance relative négligeable.

Les dispositions du chapitre 4450 en matière de comptabilisation et d'informations à fournir débordent le cadre du présent document d'information. Toutefois, si l'entité publiante choisit de fournir des informations sur les OSBL contrôlés selon le chapitre 4450, elle est uniquement tenue d'identifier l'acquéreur, de déterminer la date de regroupement et de se conformer aux obligations d'information décrites ci-après. Si, après la comptabilisation initiale, elle décide de consolider les OSBL contrôlés, selon le chapitre 4450, elle doit appliquer toutes les indications figurant ci-après relativement à la comptabilisation et aux informations à fournir concernant une acquisition.



CONCEPT CLÉ

Dans le cas d'un regroupement comptabilisé comme une acquisition pour lequel l'entité publiante exerce le choix de méthode comptable consistant à consolider les OSBL contrôlés, c'est la méthode de l'acquisition qui est appliquée. Cela signifie qu'il faut identifier l'acquéreur, déterminer la date de regroupement, comptabiliser et évaluer les actifs identifiables acquis et les passifs repris, et comptabiliser et évaluer l'excédent de la contrepartie transférée ou l'acquisition à des conditions avantageuses. L'entité publiante fournit également des informations sur la nature et les effets financiers de l'acquisition. Si elle applique le choix de méthode comptable consistant à fournir des informations sur les OSBL contrôlés, elle est uniquement tenue d'identifier l'acquéreur, de déterminer la date de regroupement et de se conformer aux obligations d'information sur les acquisitions décrites ci-après.

Étape 1 – Identification de l'acquéreur

La première étape lors de l'application de la méthode de l'acquisition consiste à déterminer qui est l'acquéreur. Dans toute acquisition, il est nécessaire d'identifier l'acquéreur. L'acquéreur est l'OSBL qui obtient le contrôle de l'organisme acquis. La notion de contrôle est un élément indissociable de cette définition. Le contrôle d'un OSBL est défini au chapitre 4449 comme le pouvoir de définir, de manière durable et sans le concours de tiers, les politiques stratégiques d'un organisme sans but lucratif en matière de fonctionnement ou d'exploitation, d'investissement et de financement. L'évaluation du contrôle est toujours affaire de jugement professionnel; toutefois, le chapitre 4449 renvoie aux indications du chapitre 4450 pour faciliter l'application de la définition du contrôle aux fins de l'identification de l'acquéreur.

Les politiques stratégiques en matière de fonctionnement ou d'exploitation, d'investissement et de financement constituent les fondements des activités d'une entité et du déploiement de ses ressources. Normalement, le détenteur du droit de nommer la majorité des membres votants du conseil d'administration d'une entité a le pouvoir de déterminer les politiques stratégiques de celle-ci. Les OSBL n'ont habituellement pas de titres de propriété transférables. Par conséquent, le droit de nommer la majorité des membres du conseil d'administration d'un tel organisme est normalement établi par d'autres moyens (par exemple, le règlement ou les statuts de l'organisme peuvent prévoir le mode de nomination des membres du conseil d'administration). Une entité est présumée contrôler une autre entité lorsqu'elle détient le droit de nommer la majorité des membres votants du conseil d'administration de cette autre entité.

Lorsqu'il n'a pas le droit de nommer la majorité des membres votants du conseil d'administration d'un autre OSBL, l'organisme publiant tient compte des caractéristiques de sa relation avec l'autre entité pour déterminer s'il existe des indicateurs de contrôle. Voici des indicateurs possibles de l'existence d'un contrôle :

- a. l'organisme publiant a un intérêt économique important dans l'autre entité;
- b. certaines dispositions de la charte ou du règlement de l'autre entité ne peuvent être modifiées sans le consentement de l'organisme publiant et confinent l'autre entité à des activités destinées à procurer des avantages économiques futurs à l'organisme publiant;
- c. l'objectif de l'autre entité s'intègre à celui de l'organisme publiant, de sorte que les deux ont des objectifs communs ou complémentaires.

Dans certains cas, la présence d'un seul indicateur permet à l'organisme de conclure à l'existence d'un contrôle. Dans d'autres cas, la présence de plus d'un indicateur de contrôle peut être nécessaire pour que l'organisme puisse conclure à l'existence d'un contrôle.



CONCEPT CLÉ

L'identification de l'acquéreur nécessite de déterminer quel OSBL du regroupement obtient le contrôle de l'organisme acquis. Le concept de contrôle d'un OSBL, défini comme le pouvoir de définir, de manière durable et sans le concours de tiers, ses politiques stratégiques en matière de fonctionnement ou d'exploitation, d'investissement et de financement, est un élément essentiel de cette évaluation.

Étape 2 - Détermination de la date de regroupement

La deuxième étape lors de l'application de la méthode de l'acquisition consiste pour l'acquéreur à déterminer la date de regroupement, qui est la date à laquelle il obtient le contrôle de l'organisme acquis. L'acquéreur doit prendre en compte, pour la détermination de la date de regroupement, tous les faits et circonstances pertinents. La date à laquelle l'acquéreur obtient le contrôle de l'organisme acquis peut être la date à laquelle l'acquéreur procède officiellement au transfert de la contrepartie, ou la date à laquelle il fait l'acquisition des actifs et reprend les passifs de l'organisme acquis (à savoir la date de conclusion de l'opération). L'acquéreur pourrait cependant obtenir le contrôle à une date antérieure ou postérieure à la date de conclusion de l'opération. Par exemple, la date de regroupement précède la date de conclusion de l'opération si un accord écrit prévoit que l'acquéreur obtient le contrôle de l'organisme acquis à une date antérieure à la date de conclusion de l'opération.



CONCEPT CLÉ

La date de regroupement est la date à laquelle l'acquéreur obtient le contrôle de l'organisme acquis.

Étape 3 – Comptabilisation et évaluation des actifs identifiables acquis et des passifs repris

Sous réserve de certaines exceptions décrites ci-après, à la date de regroupement, l'acquéreur comptabilise les actifs identifiables⁵ acquis et les passifs repris de l'organisme acquis (soit le principe de comptabilisation). Pour remplir les conditions de comptabilisation dans le cadre de la méthode de l'acquisition, les actifs identifiables acquis et les passifs repris doivent répondre respectivement aux définitions d'actifs⁶ et de passifs⁷ du chapitre 1001, « Fondements conceptuels des états financiers des organismes sans but lucratif », de la Partie III du *Manuel*, à la date de regroupement. Par exemple, les coûts auxquels l'acquéreur s'attend mais qu'il n'est pas obligé d'engager à l'avenir, pour exécuter son plan visant à sortir une activité d'un organisme acquis ou mettre fin à l'emploi ou déplacer des membres du personnel d'un organisme acquis, ne sont pas des passifs à la date de regroupement. Dès lors, l'acquéreur ne comptabilise pas ces coûts dans le cadre de l'application de la méthode de l'acquisition. En revanche, l'acquéreur comptabilise ces coûts dans ses états financiers postérieurs au regroupement selon les dispositions d'autres chapitres du *Manuel*.

L'application par l'acquéreur du principe et des conditions de comptabilisation peut aboutir à la comptabilisation de certains actifs et passifs que l'organisme acquis n'avait pas précédemment comptabilisés dans ses états financiers. Par exemple, l'acquéreur peut comptabiliser les actifs incorporels identifiables acquis⁸ (tels qu'une marque, une licence ou un brevet) que l'organisme acquis n'avait pas comptabilisés en tant qu'actifs dans ses états financiers parce qu'il les avait développés en interne et qu'il avait comptabilisé les coûts correspondants en charges. Un actif identifiable peut être associé à un contrat de location-exploitation si les modalités sont favorables par comparaison aux conditions de marché. Dans les cas où les modalités sont défavorables, un passif peut être associé au contrat de location-exploitation.

- 5 Un actif est identifiable s'il : i) est séparable (c'est-à-dire susceptible d'être séparé ou dissocié de l'organisme et d'être vendu, cédé, concédé par licence, loué ou échangé, soit individuellement, soit en même temps qu'un contrat, un actif identifiable ou un passif, peu importe si l'organisme entend ou non en arriver là); ou ii) résulte de droits contractuels ou d'autres droits établis, que ces droits soient ou non cessibles ou séparables de l'organisme sans but lucratif ou d'autres droits et obligations.
- 6 Les actifs sont les ressources économiques sur lesquelles l'entité exerce un contrôle par suite d'opérations ou de faits passés, et qui sont susceptibles de lui procurer des avantages économiques futurs. Les actifs ont trois caractéristiques essentielles : a) ils représentent un avantage futur en ce qu'ils pourront, seuls ou avec d'autres actifs, contribuer directement ou indirectement aux flux de trésorerie nets futurs ou à la prestation de services; b) l'entité est en mesure de contrôler l'accès à cet avantage; c) l'opération ou le fait à l'origine du droit de l'entité de bénéficier de l'avantage, ou à l'origine du contrôle qu'elle a sur celui-ci, s'est déjà produit.
- 7 Les passifs sont des obligations qui incombent à l'entité par suite d'opérations ou de faits passés, et dont le règlement pourra nécessiter le transfert ou l'utilisation d'actifs, la prestation de services ou toute autre cession d'avantages économiques. Les passifs ont trois caractéristiques essentielles : a) ils représentent un engagement ou une responsabilité envers des tiers, qui doit entraîner un règlement futur, par transfert ou utilisation d'actifs, prestation de services ou toute autre cession d'avantages économiques, à une date certaine ou déterminable, lorsque surviendra un fait précis, ou sur demande; b) l'engagement ou la responsabilité constitue pour l'entité une obligation, à laquelle l'entité n'a guère ou n'a pas du tout la possibilité de se soustraire; c) l'opération ou le fait à l'origine de l'obligation de l'entité s'est déjà produit.
- 8 Un actif incorporel est un actif non monétaire identifiable sans substance physique.



CONCEPT CLÉ

Sous réserve de certaines exceptions décrites ci-dessous, l'acquéreur comptabilise les actifs identifiables acquis et les passifs repris de l'organisme acquis à la date de regroupement, à condition qu'à cette date ils répondent respectivement aux définitions d'actifs et de passifs du chapitre 1001 du *Manuel*. Il se peut donc que l'acquéreur comptabilise certains actifs ou passifs qui n'avaient pas été comptabilisés précédemment dans les états financiers de l'organisme acquis.

Y a-t-il des exceptions au principe de comptabilisation?

Le chapitre 4449 prévoit deux exceptions au principe de comptabilisation : 1) les passifs éventuels; et 2) les listes de donateurs ou de membres et les relations avec ceux-ci.

Le chapitre 3290, « Éventualités », de la Partie II du *Manuel* définit une éventualité comme étant toute situation incertaine susceptible d'entraîner un gain ou une perte pour l'entité et dont l'issue ultime dépend d'un ou de plusieurs événements futurs dont on ne sait si, effectivement, ils se produiront. Le dénouement de l'incertitude viendra, selon les cas, confirmer une augmentation de l'actif ou une diminution du passif, ou encore la perte ou la dépréciation d'un bien ou la création d'une dette. Les dispositions du chapitre 3290 ne s'appliquent pas pour déterminer les passifs éventuels à comptabiliser à la date de regroupement. Par contre, l'acquéreur comptabilise un passif éventuel s'il s'agit d'une obligation actuelle découlant d'événements passés et si sa juste valeur peut être évaluée de manière fiable. Ainsi, contrairement au chapitre 3290, l'acquéreur comptabilise un passif éventuel repris à l'occasion d'un regroupement à la date de regroupement même s'il n'est pas probable qu'un événement futur confirmera qu'un actif avait subi une dépréciation ou qu'un passif avait été créé avant la date de l'état de la situation financière.

L'organisme peut acquérir une liste de donateurs ou de membres à l'externe, ou établir des relations avec ceux-ci, ou générer en interne une liste de donateurs ou de membres. Les relations avec les donateurs et les membres diffèrent des relations avec les clients, lesquelles découlent généralement de droits contractuels. De plus, l'estimation de la juste valeur des relations avec les donateurs et les membres acquises est difficile et coûteuse. Par conséquent, lors de la comptabilisation des actifs acquis dans le cadre d'un regroupement comptabilisé comme une acquisition, l'acquéreur ne doit pas comptabiliser les listes de donateurs ou de membres de l'organisme acquis ni les relations de l'organisme acquis avec ceux-ci.

Que se passe-t-il si les actifs identifiables acquis et les passifs repris ne font pas partie de ce que l'acquéreur et l'organisme acquis ont échangé lors de l'opération de regroupement, mais résultent plutôt d'opérations séparées?

En plus de répondre aux définitions d'actifs et de passifs du chapitre 1001, pour remplir les conditions de comptabilisation dans le cadre de la méthode de l'acquisition, les actifs identifiables acquis et les passifs repris doivent faire partie de ce que l'acquéreur et l'organisme acquis ont échangé lors de l'opération de regroupement et non résulter d'opérations séparées.

Il se peut que l'acquéreur et l'organisme acquis aient entretenu des relations ou aient été liés par un accord quelconque avant que les négociations relatives au regroupement ne commencent, et il se peut que, pendant les négociations, ils aient conclu un accord distinct du regroupement. Dans ces deux cas, l'acquéreur est tenu d'identifier tout montant qui ne fait pas partie de ce que l'acquéreur et l'organisme acquis ont échangé lors du regroupement (à savoir les montants qui ne font pas partie de l'échange portant sur l'organisme acquis). Une opération conclue par l'acquéreur ou pour son compte, ou encore principalement au profit de l'acquéreur ou de l'entité issue du regroupement, plutôt que principalement au profit de l'organisme acquis avant le regroupement, constitue probablement une opération distincte. Voici des exemples d'opérations distinctes qui ne sont pas à inclure lors de l'application de la méthode de l'acquisition :

- a. une opération qui, en réalité, règle des relations préexistantes entre l'acquéreur et l'organisme acquis;
- b. une opération qui rémunère des salariés de l'organisme acquis pour des services futurs;
- c. une opération qui rembourse à l'organisme acquis des frais connexes à l'acquisition qui sont à la charge de l'acquéreur.



CONCEPT CLÉ

En application de la méthode de l'acquisition, l'acquéreur comptabilise uniquement les actifs acquis et les passifs repris dans le cadre de l'échange portant sur l'organisme acquis. Les opérations distinctes sont comptabilisées selon les chapitres pertinents du *Manuel*.

Comment l'acquéreur classe-t-il ou désigne-t-il les actifs identifiables acquis et les passifs repris lors d'un regroupement?

À la date de regroupement, l'acquéreur doit classer ou désigner les actifs identifiables acquis et les passifs repris de manière à permettre l'application ultérieure d'autres chapitres du *Manuel*. L'acquéreur procède à ces classements ou désignations sur la base des modalités contractuelles, des conditions économiques, de ses politiques comptables ou de gestion et d'autres conditions pertinentes en vigueur à la date de regroupement.

Le chapitre 4449 prévoit toutefois une exception dans le cas du classement d'un contrat de location soit comme une location-exploitation, soit comme une location-acquisition, soit comme une location-vente ou soit comme une location-financement selon le chapitre 3065, « Contrats de location », de la Partie II du *Manuel*. L'acquéreur classe ces contrats sur la base des modalités contractuelles et d'autres facteurs existants à la date d'entrée en vigueur du contrat (ou bien, si les modalités du contrat ont été modifiées d'une manière susceptible de modifier son classement, à la date de cette modification, qui pourrait être la date de regroupement).

Comment les actifs identifiables acquis et les passifs repris sont-ils évalués à la date de regroupement?

Sous réserve de certaines exceptions indiquées ci-après, l'acquéreur évalue les actifs identifiables acquis et les passifs repris à leur juste valeur à la date d'acquisition (soit le principe d'évaluation). La juste valeur est le montant de la contrepartie dont conviendraient des parties compétentes agissant en toute liberté dans des conditions de pleine concurrence.

Y a-t-il des exceptions au principe d'évaluation, notamment en ce qui concerne l'exemption relative à la taille prévue au chapitre 4433 ou au chapitre 4434?

Le chapitre 4449 prévoit trois exceptions au principe d'évaluation : 1) les collections; 2) les actifs destinés à la vente; et 3) les immobilisations corporelles et les actifs incorporels.

L'acquéreur évalue les actifs de l'organisme acquis qui, conformément au chapitre 4441, « Collections détenues par les organismes sans but lucratif », de la Partie III du *Manuel* sont inclus dans les collections de l'acquéreur au moyen de la méthode comptable de l'acquéreur, soit au coût, soit pour une valeur symbolique. Le coût est réputé correspondre à la juste valeur des pièces des collections à la date de regroupement. L'estimation de la juste valeur peut se fonder sur des valeurs de marché ou d'expertise.

L'acquéreur évalue un actif à long terme (ou un groupe à sortir) acquis qui est classé comme étant destiné à la vente à la date de regroupement selon le chapitre 3475, « Sortie d'actifs à long terme et abandon d'activités », de la Partie II du *Manuel*, à la juste valeur diminuée des frais de vente.

Il se peut que, avant la date de regroupement, l'acquéreur se soit prévalu des exemptions prévues au chapitre 4433 ou au chapitre 4434, lorsque la moyenne des produits annuels comptabilisés dans l'état des résultats pour l'exercice considéré et l'exercice précédent de l'acquéreur et des entités contrôlées par celui-ci est inférieure à 500 000 \$. Ces exemptions permettent à un OSBL de passer en charges, plutôt que d'inscrire à l'actif, les coûts engagés pour acquérir des immobilisations corporelles ou des actifs incorporels, pourvu que certaines informations soient fournies. L'exemption peut ne plus s'appliquer si, par suite de l'acquisition, le seuil a été franchi.

Pour déterminer si le seuil a été franchi ou non, l'acquéreur évalue la moyenne des produits annuels comptabilisés dans l'état des résultats pour l'exercice précédent en regroupant les produits des entités parties au regroupement et de toute autre entité qu'il contrôle. Si ce regroupement donne lieu au dépassement du seuil, les immobilisations corporelles et les actifs incorporels de l'organisme acquis sont comptabilisés à leur juste valeur à la date d'acquisition. Dans le cas contraire, l'exemption s'applique toujours et l'entité publiante n'a pas à évaluer la juste valeur des immobilisations corporelles et des actifs incorporels acquis à la date d'acquisition.

Y a-t-il des exceptions à la fois au principe de comptabilisation et au principe d'évaluation?

Le chapitre 4449 prévoit trois exceptions à la fois au principe de comptabilisation et au principe d'évaluation : 1) les obligations liées à la mise hors service d'immobilisations; 2) les avantages sociaux; et 3) les actifs compensatoires.

L'acquéreur comptabilise et évalue une obligation liée à la mise hors service d'une immobilisation se rapportant aux actifs acquis selon le chapitre 3110, « Obligations liées à la mise hors service d'immobilisations », de la Partie II du *Manuel*. De plus, l'acquéreur comptabilise et évalue selon le chapitre 3463, « Communication de l'information sur les avantages sociaux futurs par les organismes sans but lucratif », de la Partie III du *Manuel*, le passif (ou l'actif, le cas échéant) relatif aux régimes d'avantages sociaux de l'organisme acquis.

Dans un regroupement, les vendeurs ou des tiers peuvent prévoir une indemnité contractuelle au profit de l'acquéreur pour couvrir une éventualité ou une incertitude liée à tout ou partie d'un actif ou d'un passif spécifique (par exemple, ils peuvent consentir à l'acquéreur une garantie d'indemnisation couvrant les pertes supérieures à un montant spécifié pour un passif résultant d'une éventualité précise; en d'autres termes, ils garantissent que le passif de l'acquéreur n'excédera pas un montant spécifié). En conséquence, l'acquéreur obtient un actif compensatoire. L'acquéreur comptabilise un actif compensatoire au moment même où il comptabilise l'élément couvert par la garantie d'indemnisation, évalué sur la même base que cet élément, sous réserve de la nécessité d'une réduction de valeur (provision pour moins-value) pour montants irrécouvrables. Dès lors, si la garantie d'indemnisation porte sur un actif ou un passif qui est comptabilisé à la date de regroupement et évalué à sa juste valeur à la date d'acquisition, l'acquéreur comptabilise l'actif compensatoire à la date de regroupement, évalué à sa juste valeur à la date d'acquisition. Pour un actif compensatoire évalué à la juste valeur, les effets de l'incertitude quant aux flux de trésorerie futurs dus à des considérations de recouvrabilité sont pris en compte dans l'évaluation à la juste valeur et une réduction de valeur séparée n'est pas nécessaire.

Dans certaines circonstances, la garantie d'indemnisation peut porter sur un actif ou sur un passif qui constitue une exception aux principes de comptabilisation ou d'évaluation (par exemple, elle peut porter sur un passif éventuel qui n'est pas comptabilisé à la date de regroupement parce que sa juste valeur n'est pas évaluable de façon fiable à cette date). Elle peut également porter sur un actif ou un passif qui est évalué sur une base autre que la juste valeur à la date d'acquisition (résultant par exemple d'avantages sociaux). Dans ces circonstances, l'actif compensatoire est comptabilisé et évalué d'après des hypothèses conformes à celles qui sont utilisées pour évaluer l'élément couvert par la garantie d'indemnisation, sous réserve de l'appréciation par la direction de la recouvrabilité de l'actif compensatoire et des limitations contractuelles applicables au montant de l'indemnisation.



CONCEPT CLÉ

Le chapitre 4449 prévoit des exceptions aux principes de comptabilisation et/ou d'évaluation pour :

- les passifs éventuels;
- les listes de donateurs ou de membres et les relations avec ceux-ci;
- les obligations liées à la mise hors service d'immobilisations;
- les avantages sociaux;
- les actifs compensatoires;
- les collections;
- les actifs destinés à la vente;
- les immobilisations corporelles et les actifs incorporels.

Il convient de se reporter aux sections appropriées du présent document d'information pour obtenir une description de chacune de ces exceptions.

Comment les frais connexes à l'acquisition sont-ils comptabilisés?

Les frais connexes à l'acquisition sont les coûts que l'acquéreur engage pour effectuer une acquisition. Parmi ces coûts figurent les commissions d'apporteur d'affaires, les honoraires de conseillers, de juristes, de comptables, d'évaluateurs et autres honoraires professionnels ou de conseil, ainsi que les frais administratifs généraux. L'acquéreur comptabilise en charges les frais connexes à l'acquisition dans les périodes au cours desquelles ces frais sont engagés et les services, reçus.



CONCEPT CLÉ

Les frais connexes à l'acquisition sont passés en charges dans la période au cours de laquelle ils sont engagés.

Étape 4 – Comptabilisation et évaluation de l'excédent de la contrepartie transférée ou de l'acquisition à des conditions avantageuses

À la date de regroupement, l'acquéreur doit déterminer l'écart entre : a) la juste valeur à la date d'acquisition de la contrepartie transférée; et b) le solde net des montants, à la date d'acquisition, des actifs identifiables acquis et des passifs repris, évalués selon les indications fournies plus haut. À la lumière des travaux de recherches que le CNC a menés, et compte tenu de la nature du regroupement de deux OSBL ou plus, la comptabilisation de l'écart entre les éléments a) et b) ci-dessus à titre d'écart d'acquisition ou du profit résultant d'une acquisition à des conditions avantageuses (dans l'état des résultats) ne fournit aucune information supplémentaire aux utilisateurs des états financiers. Par conséquent, tout écart entre ces montants est comptabilisé et présenté séparément à l'état de l'évolution de l'actif net.

Afin que les utilisateurs des états financiers soient en mesure d'identifier l'écart entre la contrepartie transférée et le solde net des actifs acquis, l'acquéreur doit fournir des informations sur cet écart et le présenter dans l'état de l'évolution de l'actif net.



CONCEPT CLÉ

Tout écart entre la juste valeur à la date d'acquisition de la contrepartie transférée et le solde net des montants, à la date d'acquisition, des actifs identifiables acquis et des passifs repris dans le cadre d'un regroupement comptabilisé comme une acquisition est comptabilisé et présenté séparément à l'état de l'évolution de l'actif net.

Autres aspects du traitement comptable d'une acquisition

Que se passe-t-il si la comptabilisation initiale d'un regroupement est inachevée à la fin de l'exercice au cours duquel le regroupement survient?

Si la comptabilisation initiale d'un regroupement est inachevée à la fin de l'exercice au cours duquel le regroupement survient, l'acquéreur mentionne dans ses états financiers les montants provisoires relatifs aux éléments pour lesquels la comptabilisation est inachevée. Le fait que la comptabilisation initiale soit inachevée à la fin de l'exercice ne constitue pas une base valable pour ne pas comptabiliser le regroupement dans les états financiers de l'acquéreur.

Pendant la période d'évaluation⁹, l'acquéreur ajuste, de manière rétrospective, les montants provisoires comptabilisés à la date de regroupement afin de refléter les informations nouvelles obtenues à propos des faits et des circonstances qui prévalaient à la date de regroupement et qui, si elles avaient été connues, auraient affecté l'évaluation des montants

9 La période d'évaluation est la période qui suit la date de regroupement et pendant laquelle l'acquéreur peut ajuster les montants provisoires comptabilisés pour le regroupement. La période d'évaluation donne à l'acquéreur un délai raisonnable pour obtenir l'information nécessaire pour identifier et évaluer la juste valeur des actifs identifiables acquis et des passifs repris à la date de regroupement, conformément aux dispositions du chapitre 4449.

comptabilisés à cette date. Pendant la période d'évaluation, l'acquéreur comptabilise également des actifs ou des passifs additionnels si des informations nouvelles sont obtenues à propos des faits et des circonstances qui prévalaient à la date de regroupement et qui, si elles avaient été connues, auraient abouti à la comptabilisation de ces actifs et passifs à cette date.

La période d'évaluation prend fin dès que l'acquéreur reçoit l'information qu'il recherchait à propos des faits et des circonstances qui prévalaient à la date de regroupement ou dès qu'il apprend qu'il est impossible d'obtenir des informations supplémentaires. Cependant, la période d'évaluation ne doit pas excéder un an à compter de la date de regroupement. L'acquéreur prend en compte tous les critères pertinents pour déterminer si l'information obtenue après la date de regroupement doit aboutir à un ajustement des montants provisoires comptabilisés ou si cette information résulte d'événements intervenus après la date de regroupement. L'acquéreur comptabilise une augmentation (une diminution) du montant provisoire comptabilisé pour un actif identifiable (un passif) par le biais d'une diminution (d'une augmentation) du montant devant être évalué et présenté séparément dans l'actif net lié au regroupement pendant l'exercice. Cependant, une information nouvelle obtenue pendant la période d'évaluation peut aboutir parfois à un ajustement du montant provisoire de plusieurs actifs ou passifs.

Pendant la période d'évaluation, l'acquéreur comptabilise les ajustements des montants provisoires comme si la comptabilisation du regroupement avait été achevée à la date de regroupement. Il révisé donc en conséquence les informations comparatives des périodes antérieures présentées dans les états financiers, et apporte notamment les changements requis aux amortissements et autres éléments touchant les résultats comptabilisés pendant la comptabilisation initiale.

Après la fin de la période d'évaluation, l'acquéreur ne révisé la comptabilisation d'un regroupement que pour corriger une erreur selon le chapitre 1506, « Modifications comptables », de la Partie II du *Manuel*.



CONCEPT CLÉ

Si la comptabilisation initiale d'un regroupement est inachevée à la fin de l'exercice au cours duquel le regroupement survient, l'acquéreur mentionne les montants provisoires. Ces montants provisoires sont ajustés de manière rétrospective pendant la période d'évaluation afin de refléter les informations nouvelles obtenues à propos des faits et des circonstances qui prévalaient à la date de regroupement et qui, si elles avaient été connues, auraient affecté l'évaluation des montants comptabilisés à cette date. La période d'évaluation ne peut pas excéder un an à compter de la date de regroupement, et elle prend fin dès que l'acquéreur reçoit l'information nécessaire pour ajuster les montants provisoires ou dès qu'il apprend qu'il est impossible d'obtenir des informations supplémentaires.

Comment les actifs acquis et les passifs repris ou créés à l'occasion d'un regroupement sont-ils comptabilisés ultérieurement?

En général, l'acquéreur procède à l'évaluation et à la comptabilisation ultérieures des actifs acquis et des passifs repris ou créés à l'occasion d'un regroupement selon les autres chapitres du *Manuel* applicables pour ces éléments, en fonction de leur nature. Cependant, le chapitre 4449 fournit des indications spécifiques sur l'évaluation et la comptabilisation ultérieures des passifs éventuels comptabilisés à la date de regroupement et des actifs compensatoires.

Après la comptabilisation initiale et jusqu'à l'extinction, l'annulation ou l'expiration du passif, l'acquéreur évalue un passif éventuel comptabilisé dans un regroupement en retenant le plus élevé des montants suivants : a) le montant qui serait comptabilisé selon le chapitre 3290; b) le montant initialement comptabilisé. Cette disposition ne s'applique pas aux contrats comptabilisés selon le chapitre 3856, « Instruments financiers », de la Partie II du *Manuel*.

À la fin de chaque exercice ultérieur, l'acquéreur évalue un actif compensatoire qui a été comptabilisé à la date de regroupement selon la même base que l'actif ou le passif couvert par la garantie d'indemnisation, sous réserve d'éventuelles limites contractuelles de son montant et, pour un actif compensatoire qui n'est pas évalué ensuite à sa juste valeur, de l'appréciation de la direction quant à la recouvrabilité de l'actif compensatoire. L'acquéreur décomptabilise l'actif compensatoire seulement lorsqu'il recouvre l'actif, le vend ou en vient autrement à perdre tout droit sur lui.

Que se passe-t-il si, après la comptabilisation initiale, l'entité publiante décide de consolider les OSBL contrôlés, et que les exercices de l'entité publiante et de l'entité contrôlée ne coïncident pas dans une large mesure?

Le fait que les exercices de l'entité publiante et de l'entité contrôlée ne coïncident pas ne justifie pas, à lui seul, l'exclusion de l'entité contrôlée de la consolidation. Habituellement, l'entité contrôlée est en mesure de préparer, pour les besoins de la consolidation, des états financiers portant sur une période coïncidant, exactement ou approximativement, avec l'exercice de l'entité publiante.

Quelles sont les obligations d'information du chapitre 4449 concernant une acquisition si, après la comptabilisation initiale, l'entité publiante consolide les OSBL contrôlés?

L'objectif global des obligations d'information du chapitre 4449 qui s'appliquent concernant une acquisition, lorsque l'entité publiante consolide les OSBL contrôlés après la comptabilisation initiale, est de permettre aux utilisateurs des états financiers de l'entité publiante d'évaluer la nature et les effets financiers d'un regroupement qui survient pendant l'exercice considéré, ou après la clôture de l'exercice mais avant la date d'achèvement

des états financiers. Si la date d'acquisition est postérieure à la clôture de l'exercice mais antérieure à la date d'achèvement des états financiers, l'entité publiante fournit les informations décrites ci-dessous, sauf si la comptabilisation initiale de l'acquisition est inachevée à la date d'achèvement des états financiers. Dans cette situation, l'entité publiante indique quelles informations n'ont pu être fournies et les raisons pour lesquelles elles n'ont pas pu l'être.

L'entité publiante fournit les informations suivantes pour chaque regroupement significatif¹⁰ :

- a. le nom et une description de l'organisme acquis, et le fait qu'une acquisition est survenue;
- b. la date de regroupement;
- c. les principaux motifs de l'acquisition.

Après l'évaluation initiale, l'entité publiante fournit les informations suivantes :

- a. la juste valeur à la date d'acquisition de la contrepartie totale transférée et la juste valeur à la date d'acquisition de chaque grande catégorie de contrepartie, telle que :
 - i. de la trésorerie,
 - ii. des passifs créés, par exemple une dette;
- b. une description de l'accord et de la base de détermination du montant du paiement pour les actifs compensatoires;
- c. un état condensé de la situation financière qui présente les montants comptabilisés à la date d'acquisition pour chaque grande catégorie d'actifs acquis et de passifs repris;
- d. l'écart entre la contrepartie transférée et le solde net des montants, à la date d'acquisition, des actifs identifiables acquis et des passifs repris, et le fait que cet écart est présenté à l'état de l'évolution de l'actif net.

Pour les acquisitions survenues pendant l'exercice qui, prises individuellement, ne sont pas significatives mais qui, prises collectivement, sont significatives, l'entité publiante fournit les informations suivantes :

- a. le nombre d'organismes acquis et une brève description de ceux-ci;
- b. après l'évaluation initiale :
 - i. la juste valeur à la date d'acquisition de la contrepartie totale transférée,
 - ii. une description de l'accord et de la base de détermination du montant du paiement pour les actifs compensatoires.

¹⁰ L'expression « importance relative » est utilisée pour décrire le caractère significatif, pour les décideurs, des informations contenues dans les états financiers. Un élément d'information ou un ensemble d'éléments d'information est important s'il est vraisemblable que son omission ou son inexactitude aurait comme conséquence d'influencer ou de modifier une décision. L'appréciation de l'importance relative est une question de jugement professionnel dans chaque cas d'espèce.

Si les informations spécifiques qu'imposent de fournir le chapitre 4449 ainsi que d'autres chapitres ne satisfont pas aux objectifs décrits plus haut, l'entité publiante doit fournir les informations complémentaires qui sont nécessaires pour y satisfaire.

Quelles sont les obligations d'information du chapitre 4449 concernant une acquisition si, après la comptabilisation initiale, l'entité publiante ne consolide pas les OSBL contrôlés?

Les obligations d'information ont pour objectif global de permettre aux utilisateurs des états financiers de l'entité publiante d'évaluer la nature et les effets financiers d'un regroupement qui survient pendant l'exercice considéré, ou après la clôture de l'exercice mais avant la date d'achèvement des états financiers. Si la date d'acquisition est postérieure à la clôture de l'exercice, mais antérieure à la date d'achèvement des états financiers, l'entité publiante fournit les informations décrites plus haut, sauf si la comptabilisation initiale de l'acquisition est inachevée à la date d'achèvement des états financiers. Dans cette situation, l'entité publiante indique quelles informations n'ont pu être fournies et les raisons pour lesquelles elles n'ont pas pu l'être.

L'entité publiante fournit les informations suivantes pour chaque regroupement significatif :

- a. le nom et une description de l'organisme acquis, et le fait qu'une acquisition est survenue;
- b. la date de regroupement;
- c. les principaux motifs de l'acquisition.

Si les informations spécifiques qu'imposent de fournir le chapitre 4449 ainsi que d'autres chapitres ne satisfont pas aux objectifs décrits plus haut, l'entité publiante doit fournir les informations complémentaires qui sont nécessaires pour y satisfaire.

Pour les acquisitions survenues pendant l'exercice qui, prises individuellement, ne sont pas significatives mais qui, prises collectivement, sont significatives, l'entité publiante indique le nombre d'organismes acquis et fournit une brève description de ceux-ci.

Exemple détaillé : Consultez le [scénario B](#) de l'exemple détaillé à la fin du présent document d'information pour obtenir des précisions sur divers aspects de la comptabilisation d'une acquisition lorsque l'acquéreur consolide les OSBL contrôlés après la comptabilisation initiale, notamment :

- l'identification de l'acquéreur;
- la détermination de la date de regroupement;
- la comptabilisation et l'évaluation des actifs identifiables acquis et des passifs repris de l'organisme acquis à la date d'acquisition;
- la comptabilisation et l'évaluation de l'excédent de la contrepartie transférée ou de l'acquisition à des conditions avantageuses;

- la préparation de l'état consolidé de la situation financière à la date d'acquisition;
- la préparation de l'état consolidé des résultats et de l'évolution de l'actif net pour l'exercice qui comprend le regroupement ainsi que pour l'exercice précédent;
- l'évaluation des ajustements effectués pendant l'exercice;
- des exemples d'informations à fournir sur l'acquisition dans les états financiers consolidés de l'entité publiante.

L'exemple détaillé compare l'état consolidé de la situation financière à la date de regroupement lorsque le regroupement est comptabilisé comme une acquisition et lorsqu'il est comptabilisé comme une fusion. Il compare également l'état consolidé des résultats et de l'évolution de l'actif net pour l'exercice qui comprend le regroupement ainsi que pour l'exercice précédent lorsque le regroupement est comptabilisé comme une acquisition et lorsqu'il est comptabilisé comme une fusion.

Enfin, consultez le [scénario C](#) de l'exemple détaillé à la fin du présent document d'information pour obtenir des précisions sur divers aspects de la comptabilisation d'une acquisition lorsque l'acquéreur ne consolide pas les OSBL contrôlés après la comptabilisation initiale, notamment :

- l'identification de l'acquéreur;
- la détermination de la date de regroupement;
- les informations à fournir sur le regroupement.

Modifications corrélatives

Par suite de la publication du chapitre 4449, des modifications corrélatives mineures ont été apportées au chapitre 1501, « Application initiale des normes pour les organismes sans but lucratif », et au chapitre 4450 de la Partie III du *Manuel*. L'examen de l'ensemble des indications contenues dans chacun de ces chapitres déborde le cadre du présent document d'information. Ces modifications sont décrites ci-après. Les lecteurs sont priés de consulter l'ensemble des indications contenues dans ces chapitres pour connaître le contexte complet des modifications corrélatives.

En ce qui concerne les modifications corrélatives apportées au chapitre 1501, les indications du paragraphe 12 qui se rapportaient auparavant à la comptabilisation, à l'évaluation et à la présentation des regroupements d'entreprises passés ont été modifiées pour s'appliquer aux regroupements passés comptabilisés comme des acquisitions. Les modifications importantes apportées à la comptabilisation d'un regroupement passé comptabilisé comme une acquisition par un organisme qui adopte les normes¹¹ comprennent ce qui suit :

11 Organisme qui adopte les normes : organisme qui présente ses premiers états financiers établis selon les Normes comptables pour les organismes sans but lucratif.

- le même classement à titre d'acquisition que dans ses états financiers antérieurs est maintenu;
- la valeur comptable de tout écart d'acquisition dans l'état de la situation financière d'ouverture qui découle de l'acquisition d'une entreprise sans but lucratif par un OSBL est exclue de l'état de la situation financière d'ouverture et portée à l'actif net.

De plus, l'organisme qui adopte les normes comptabilise tout regroupement passé qui avait été comptabilisé comme une fusion en appliquant les dispositions du chapitre 4449 décrites plus haut.

En ce qui concerne les modifications corrélatives apportées au chapitre 4450, le champ d'application du chapitre 4450 indique maintenant que le chapitre 4449 s'applique aux regroupements d'OSBL, et que le chapitre 1582 s'applique aux acquisitions d'entreprises à but lucratif par les OSBL.

Incidences potentielles du chapitre 4449 sur la certification

Les incidences du chapitre 4449 sur la certification pour les audits et les examens des OSBL du secteur privé débordent le cadre du présent document d'information. Certaines incidences générales potentielles sont toutefois décrites dans les paragraphes qui suivent.

Pour ce qui est des regroupements comptabilisés comme des fusions, les incidences du chapitre 4449 sur les missions de certification peuvent comprendre ce qui suit :

- des risques supplémentaires d'anomalies significatives (y compris des risques importants) dans une mission d'audit ou des secteurs des états financiers susceptibles de comporter une anomalie significative dans une mission d'examen, en ce qui a trait à un ou plusieurs des critères servant à déterminer si le regroupement constitue une fusion ou une acquisition, étant donné l'importance du jugement professionnel intervenant dans l'application des critères;
- la prise en compte des méthodes comptables appliquées lors des exercices antérieurs par chacun des OSBL parties au regroupement. Le chapitre 4449 exige que chaque OSBL applique des méthodes comptables uniformes. Cela peut donner lieu au retraitement des informations financières d'un ou de plusieurs OSBL parties au regroupement et nécessiter la mise en œuvre de procédures d'audit ou d'examen supplémentaires à l'égard des informations financières comparatives retraitées;
- la prise en compte de l'exercice de l'organisme issu du regroupement et la question de savoir si des procédures d'audit ou d'examen supplémentaires doivent être mises en œuvre à l'égard des informations financières incluses dans les états financiers de l'organisme issu du regroupement lorsque, par exemple, ces informations financières ont été précédemment préparées pour un exercice différent et/ou n'ont pas fait l'objet

d'une mission d'audit ou d'examen lors d'exercices précédents. Des procédures d'audit ou d'examen supplémentaires pourraient également devoir être mises en œuvre à l'égard des informations comparatives en raison de changements dans les seuils de signification par suite du regroupement;

- l'évaluation des informations fournies par l'organisme issu du regroupement relativement à la fusion et les procédures d'audit ou d'examen supplémentaires visant à déterminer si ces informations sont conformes au chapitre 4449.

Pour ce qui est des regroupements comptabilisés comme des acquisitions, lorsque l'acquéreur choisit de consolider les OSBL contrôlés après la comptabilisation initiale, les incidences du chapitre 4449 sur les missions de certification peuvent comprendre ce qui suit :

- des risques supplémentaires d'anomalies significatives (y compris des risques importants) dans une mission d'audit ou des secteurs des états financiers susceptibles de comporter une anomalie significative dans une mission d'examen, en ce qui a trait à un ou plusieurs des critères servant à déterminer si le regroupement constitue une fusion ou une acquisition, étant donné l'importance du jugement professionnel intervenant dans l'application des critères;
- des risques supplémentaires d'anomalies significatives (y compris des risques importants) dans une mission d'audit ou des secteurs des états financiers susceptibles de comporter une anomalie significative dans une mission d'examen, en ce qui a trait à certains des aspects de l'application du chapitre 4449 à une acquisition qui peuvent exiger un degré élevé de jugement professionnel, notamment l'identification de l'acquéreur, la détermination de la date d'acquisition, la détermination de la juste valeur des actifs acquis et des passifs repris, et la détermination de ce qui fait partie de l'opération de regroupement;
- des procédures supplémentaires pour auditer ou examiner les actifs acquis et les passifs repris, y compris les ajustements de la juste valeur, la nécessité d'identifier les actifs et les passifs non comptabilisés antérieurement, et la possibilité que des spécialistes en évaluation participent à l'audit ou à l'examen;
- la prise en compte de la période d'évaluation, y compris les informations obtenues tout au long de l'audit ou de l'examen après la date d'acquisition, et la question de savoir si ces informations devraient être reflétées à titre d'ajustement de la période d'évaluation;
- la prise en compte de la question de savoir s'il y a des risques supplémentaires d'anomalies significatives (y compris des risques importants) dans une mission d'audit ou des secteurs des états financiers susceptibles de comporter une anomalie significative dans une mission d'examen qui existent pour l'entité consolidée mais qui n'existaient pas pour l'acquéreur lors des périodes précédentes, notamment des ajustements de consolidation;
- l'évaluation des informations fournies par l'acquéreur relativement à l'acquisition, et les procédures d'audit ou d'examen supplémentaires visant à déterminer si ces informations sont conformes au chapitre 4449.

Pour ce qui est des regroupements comptabilisés comme des acquisitions, lorsque l'acquéreur choisit de ne pas consolider les OSBL contrôlés après la comptabilisation initiale, les incidences du chapitre 4449 sur les missions de certification peuvent comprendre ce qui suit :

- des risques supplémentaires d'anomalies significatives (y compris des risques importants) dans une mission d'audit ou des secteurs des états financiers susceptibles de comporter une anomalie significative dans une mission d'examen, en ce qui a trait à un ou plusieurs des critères servant à déterminer si le regroupement constitue une fusion ou une acquisition, étant donné l'importance du jugement professionnel intervenant dans l'application des critères;
- des risques supplémentaires d'anomalies significatives (y compris des risques importants) dans une mission d'audit ou des secteurs des états financiers susceptibles de comporter une anomalie significative dans une mission d'examen, en ce qui a trait à certains des aspects de l'application du chapitre 4449 à une acquisition qui peuvent exiger un degré élevé de jugement professionnel, notamment l'identification de l'acquéreur et la détermination de la date d'acquisition;
- l'évaluation des informations fournies par l'acquéreur relativement à l'acquisition, et les procédures d'audit ou d'examen supplémentaires visant à déterminer si ces informations sont conformes au chapitre 4449.

Personne-ressource

Nous vous prions de faire parvenir vos commentaires sur le présent document d'information, ou vos suggestions pour les prochains documents d'information, à :

Dina Georgious, CPA, CA

Directrice de projets, Information financière

Recherche, orientation et soutien

CPA Canada

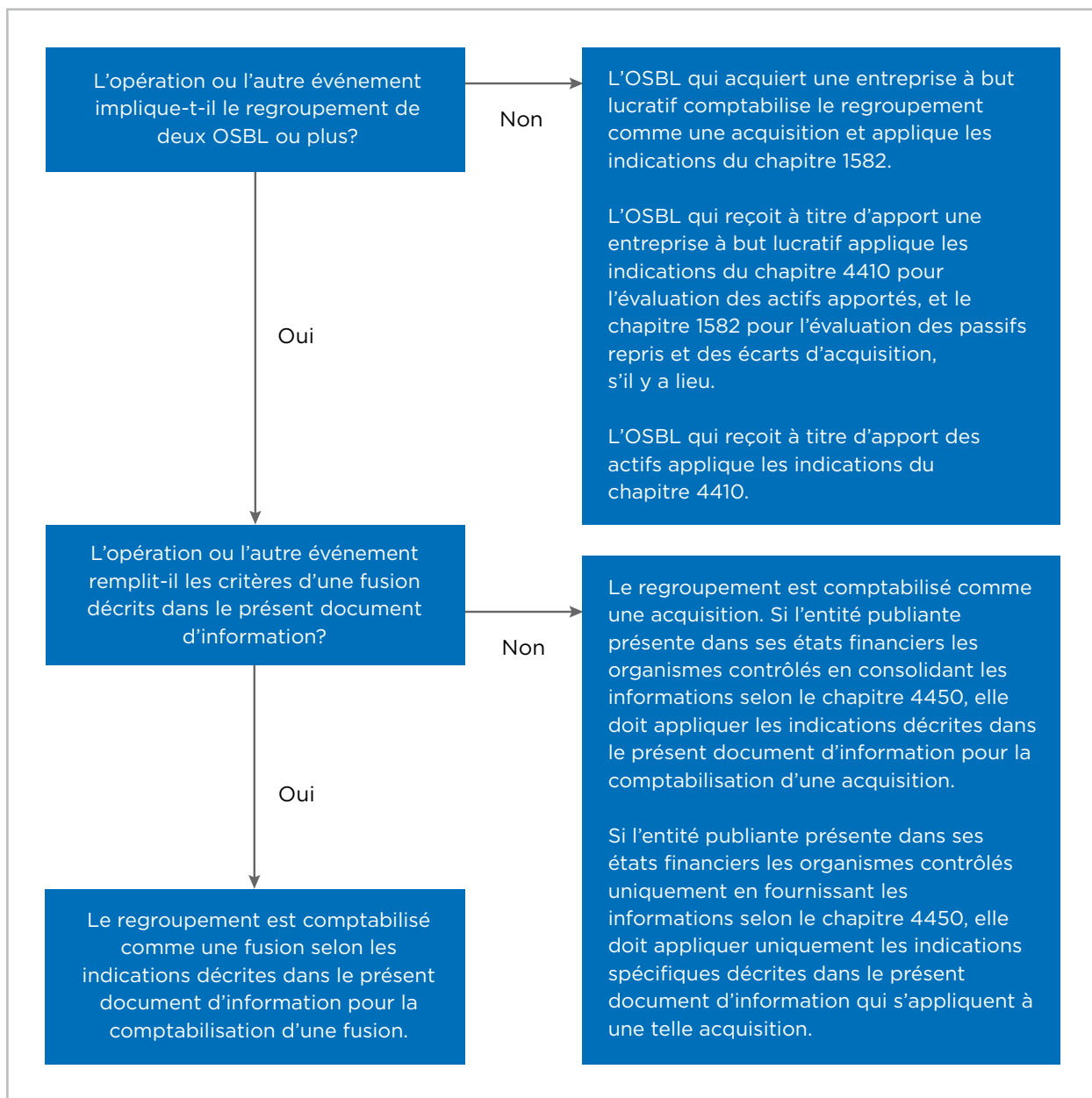
277, rue Wellington Ouest

Toronto (Ontario) M5V 3H2

Courriel : dgeorgious@cpacanada.ca

Annexe 1 : Arbre de décision - Évaluation initiale d'un regroupement d'organismes sans but lucratif

Cet arbre de décision montre comment le traitement comptable préconisé dans le présent document d'information peut être appliqué dans des situations particulières.



Annexe 2 : Comparaison générale de la comptabilisation d'un regroupement d'OSBL comme une fusion ou une acquisition (lorsque l'entité publiante consolide les OSBL contrôlés après la comptabilisation initiale)

Élément à prendre en considération	Fusion	Acquisition
Distinction entre une fusion et une acquisition	Les cinq critères de comptabilisation du regroupement comme une fusion (décrits plus haut) doivent être remplis, ou le regroupement doit être réalisé entre des OSBL sous contrôle commun.	Au moins l'un des cinq critères de comptabilisation du regroupement comme une fusion (décrits plus haut) doit ne pas être rempli. Le regroupement doit être réalisé entre des OSBL qui ne sont pas sous contrôle commun.
Identification de l'acquéreur	Cet élément ne s'applique pas car il n'y a pas d'acquéreur dans une fusion.	L'acquéreur est l'OSBL qui obtient le contrôle de l'organisme acquis.
Détermination de la date de regroupement	La date de regroupement est la date à laquelle un OSBL fusionne avec un ou plusieurs autres OSBL.	La date de regroupement est la date à laquelle l'acquéreur obtient le contrôle de l'organisme acquis.
Principe de comptabilisation	À la date de regroupement, les valeurs comptables des éléments d'actif, de passif et de l'actif net des entités visées par le regroupement deviennent la valeur comptable cumulée des éléments d'actif, de passif et de l'actif net de l'entité publiante.	Sous réserve d'exceptions limitées (voir plus haut), à la date de regroupement, l'acquéreur comptabilise les actifs identifiables acquis et les passifs repris de l'organisme acquis.

Élément à prendre en considération	Fusion	Acquisition
Comptabilisation des actifs ou des passifs non comptabilisés antérieurement	Sous réserve d'exceptions limitées (voir plus haut), l'entité publiante n'est pas autorisée à comptabiliser des actifs ou des passifs non comptabilisés antérieurement.	Pour remplir les conditions de comptabilisation dans le cadre de la méthode de l'acquisition, les actifs identifiables acquis et les passifs repris doivent répondre aux définitions d'actifs et de passifs du chapitre 1001 et faire partie de ce que l'acquéreur et l'organisme acquis ont échangé lors de l'opération de regroupement et non résulter d'opérations séparées. L'application par l'acquéreur du principe et des conditions de comptabilisation peut aboutir à la comptabilisation de certains actifs et passifs que l'organisme acquis n'avait pas précédemment comptabilisés à titre d'actifs et de passifs dans ses états financiers.
Principe d'évaluation	L'entité publiante évalue les actifs, les passifs et l'actif net dans ses états financiers cumulés aux montants présentés dans les états financiers des entités parties au regroupement à la date de regroupement, en apportant des ajustements pour uniformiser les méthodes comptables des entités parties au regroupement.	Sous réserve d'exceptions limitées (voir plus haut), l'acquéreur évalue les actifs identifiables acquis et les passifs repris à leur juste valeur à la date d'acquisition.
Présentation	En date du regroupement, les états financiers des entités parties à la fusion sont regroupés de sorte à constituer les états financiers de l'entité publiante. Cette dernière présente les informations comparatives reflétant les résultats cumulés de l'exercice précédent, comme si les entités avaient toujours été regroupées.	L'acquéreur ne présente que la situation financière, les résultats d'exploitation et les flux de trésorerie de l'organisme acquis à la date d'acquisition, et après cette date, dans ses états financiers. L'actif net de l'organisme acquis à la date d'acquisition par l'acquéreur n'est pas inclus dans l'actif net consolidé.
Coûts de transaction	Tous les coûts de transaction liés à la fusion sont comptabilisés en charges de la période au cours de laquelle ils sont engagés.	L'acquéreur comptabilise en charges les frais connexes à l'acquisition dans les périodes au cours desquelles ces frais sont engagés et les services, reçus.

Élément à prendre en considération	Fusion	Acquisition
Excédent de la contrepartie transférée ou acquisition à des conditions avantageuses	Cet élément ne s'applique pas étant donné qu'une fusion résulte généralement du regroupement de l'ensemble des actifs et des passifs des entités parties au regroupement en une seule entité publiante, sans transfert de trésorerie ni d'autres actifs à une partie extérieure à l'entité publiante.	Tout écart entre a) la juste valeur à la date d'acquisition de la contrepartie transférée et b) le solde net des montants, à la date d'acquisition, des actifs identifiables acquis et des passifs repris, évalués selon le chapitre 4449, est comptabilisé et présenté séparément à l'état de l'évolution de l'actif net.
Période d'évaluation	Cet élément ne s'applique pas à une fusion puisque les actifs, les passifs et l'actif net des entités parties au regroupement sont évalués à leur valeur comptable.	Si la comptabilisation initiale d'un regroupement est inachevée à la fin de l'exercice au cours duquel le regroupement survient, l'acquéreur mentionne dans ses états financiers les montants provisoires relatifs aux éléments pour lesquels la comptabilisation est inachevée. Pendant la période d'évaluation, l'acquéreur ajuste, de manière rétrospective, les montants provisoires comptabilisés à la date de regroupement afin de refléter les informations nouvelles obtenues à propos des faits et des circonstances qui prévalaient à la date de regroupement et qui, si elles avaient été connues, auraient affecté l'évaluation des montants comptabilisés à cette date.
Évaluation et comptabilisation ultérieures	L'entité publiante évalue et comptabilise ultérieurement les actifs, les passifs et l'actif net cumulés conformément aux autres chapitres du <i>Manuel</i> qui s'appliquent à ces éléments et selon ses méthodes comptables.	Sous réserve de certaines exceptions, l'acquéreur procède à l'évaluation et à la comptabilisation ultérieures des actifs acquis et des passifs repris ou créés à l'occasion d'un regroupement selon les autres chapitres du <i>Manuel</i> applicables pour ces éléments, en fonction de leur nature.

Élément à prendre en considération	Fusion	Acquisition
Information financière présentée à des dates différentes	Si les entités parties à la fusion ont des dates de clôture différentes, l'entité publiante présente les informations comparatives pour la période de 12 mois qui précède la période financière qu'elle aura choisie (c'est-à-dire l'organisme sans but lucratif issu du regroupement une fois la fusion réalisée).	Habituellement, l'organisme acquis peut préparer (pour les besoins de la consolidation) des états financiers portant sur une période coïncidant, exactement ou approximativement, avec l'exercice de l'entité publiante (c'est-à-dire l'acquéreur ayant absorbé l'organisme acquis).
Informations à fournir	L'entité publiante fournit les informations qui permettent aux utilisateurs de ses états financiers d'évaluer la nature et les effets financiers d'une fusion qui survient pendant l'exercice considéré, ou après la clôture de l'exercice mais avant la date d'achèvement des états financiers. Les obligations d'information diffèrent selon le cas d'espèce et sont décrites plus haut.	L'entité publiante fournit les informations qui permettent aux utilisateurs de ses états financiers d'évaluer la nature et les effets financiers d'une acquisition qui survient pendant l'exercice considéré, ou après la clôture de l'exercice mais avant la date d'achèvement des états financiers. Les obligations d'information diffèrent selon le cas d'espèce et sont décrites plus haut.

Annexe 3 : Comparaison générale du traitement comptable d'une acquisition selon le chapitre 4449 ou le chapitre 1582 (lorsque l'entité publiante consolide les OSBL contrôlés après la comptabilisation initiale)

Élément à prendre en considération	Chapitre 4449	Chapitre 1582
Distinction entre une fusion et une acquisition	Au moins l'un des cinq critères de comptabilisation du regroupement comme une fusion (décrits plus haut) doit ne pas être rempli. Le regroupement doit être réalisé entre des OSBL qui ne sont pas sous contrôle commun.	Le chapitre 1582 contient uniquement des indications sur la comptabilisation de l'acquisition d'une entreprise à but lucratif; il ne contient pas d'indications sur la comptabilisation de la fusion de deux entreprises à but lucratif ou plus.
Identification de l'acquéreur	L'acquéreur est l'OSBL qui obtient le contrôle de l'organisme acquis.	L'acquéreur est l'entreprise qui obtient le contrôle de l'entreprise acquise.

Élément à prendre en considération	Chapitre 4449	Chapitre 1582
Détermination de la date de regroupement (c'est-à-dire d'acquisition)	La date de regroupement est la date à laquelle l'acquéreur obtient le contrôle de l'organisme acquis.	La date d'acquisition est la date à laquelle l'acquéreur obtient le contrôle de l'entreprise acquise.
Principe de comptabilisation	Sous réserve d'exceptions limitées (voir plus haut), à la date de regroupement, l'acquéreur comptabilise les actifs identifiables acquis et les passifs repris de l'organisme acquis.	Sous réserve d'exceptions limitées, à la date d'acquisition, l'acquéreur comptabilise, 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.
Comptabilisation des actifs ou des passifs non comptabilisés antérieurement	Pour remplir les conditions de comptabilisation dans le cadre de la méthode de l'acquisition, les actifs identifiables acquis et les passifs repris doivent répondre aux définitions d'actifs et de passifs du chapitre 1001 et faire partie de ce que l'acquéreur et l'organisme acquis ont échangé lors de l'opération de regroupement et non résulter d'opérations séparées. L'application par l'acquéreur du principe et des conditions de comptabilisation peut aboutir à la comptabilisation de certains actifs et passifs que l'organisme acquis n'avait pas précédemment comptabilisés à titre d'actifs et de passifs dans ses états financiers.	Pour remplir les conditions de comptabilisation dans le cadre de la méthode de l'acquisition, les actifs identifiables acquis et les passifs repris doivent satisfaire aux définitions d'actifs et de passifs du chapitre 1000, « Fondements conceptuels des états financiers », de la Partie II du <i>Manuel</i> , à la date d'acquisition, et faire partie de ce que l'acquéreur et l'entreprise acquise (ou ses propriétaires antérieurs) ont échangé lors de la transaction de regroupement d'entreprises et non résulter de transactions séparées. L'application par l'acquéreur du principe et des conditions de comptabilisation peut aboutir à la comptabilisation de certains actifs et passifs que l'organisme acquis n'avait pas précédemment comptabilisés dans ses états financiers.
Principe d'évaluation	Sous réserve d'exceptions limitées (voir plus haut), l'acquéreur évalue les actifs identifiables acquis et les passifs repris à leur juste valeur à la date d'acquisition.	Sous réserve d'exceptions limitées, l'acquéreur évalue les actifs identifiables acquis et les passifs repris à leur juste valeur à la date d'acquisition.

Élément à prendre en considération	Chapitre 4449	Chapitre 1582
Présentation	L'acquéreur ne présente que la situation financière, les résultats d'exploitation et les flux de trésorerie de l'organisme acquis à la date d'acquisition, et après cette date, dans ses états financiers. L'actif net de l'organisme acquis à la date d'acquisition par l'acquéreur n'est pas inclus dans l'actif net consolidé.	L'acquéreur ne présente que la situation financière, les résultats d'exploitation et les flux de trésorerie de l'entreprise acquise à la date d'acquisition, et après cette date, dans ses états financiers. Les résultats non distribués (bénéfices non répartis) ou le déficit d'une filiale à la date d'acquisition par la société mère ne sont pas inclus dans les résultats non distribués consolidés.
Coûts de transaction	L'acquéreur comptabilise en charges les frais connexes à l'acquisition dans les périodes au cours desquelles ces frais sont engagés et les services, reçus.	L'acquéreur comptabilise en charges les frais connexes à l'acquisition dans les périodes au cours desquelles ces frais sont engagés et les services, reçus, à une exception près. Les coûts d'émission de titres d'emprunt et de capitaux propres sont comptabilisés respectivement selon le chapitre 3856, « Instruments financiers », et le chapitre 3610, « Opérations portant sur les capitaux propres », de la Partie II du <i>Manuel</i> .
Excédent de la contrepartie transférée ou acquisition à des conditions avantageuses	Tout écart entre a) la juste valeur à la date d'acquisition de la contrepartie transférée et b) le solde net des montants, à la date d'acquisition, des actifs identifiables acquis et des passifs repris, évalués selon le chapitre 4449, est comptabilisé et présenté séparément à l'état de l'évolution de l'actif net.	L'acquéreur comptabilise l'écart d'acquisition à la date d'acquisition, évalué comme étant l'excédent de l'élément a), soit le total de la contrepartie transférée, du montant de toute participation ne donnant pas le contrôle dans l'entreprise acquise et, dans un regroupement d'entreprises réalisé par étapes, de la juste valeur à la date d'acquisition de la participation précédemment détenue par l'acquéreur dans les parts de capitaux propres de l'entreprise acquise, par rapport à l'élément b), soit le solde net des montants, à la date d'acquisition, des actifs identifiables acquis et des passifs repris. Si le montant de l'élément b) excède celui de l'élément a), l'acquéreur comptabilise le gain résultant d'une acquisition effectuée à des conditions avantageuses en résultat net à la date d'acquisition.

Élément à prendre en considération	Chapitre 4449	Chapitre 1582
Contrepartie conditionnelle ¹²	Le chapitre 4449 ne contient aucune indication sur la comptabilisation des contreparties conditionnelles, car elle ne s'applique généralement pas aux OSBL.	L'acquéreur comptabilise la juste valeur de la contrepartie conditionnelle à la date d'acquisition comme faisant partie de la contrepartie transférée en échange de l'entreprise acquise.
Acquisition d'une filiale réalisée par étapes	Le chapitre 4449 ne contient aucune indication sur la comptabilisation d'une acquisition réalisée par étapes, car les OSBL ne détiennent pas de titres de capitaux propres et, par conséquent, l'acquisition d'un OSBL n'est généralement pas réalisée par étapes.	Dans un regroupement d'entreprises réalisé par étapes, l'acquéreur réévalue la participation qu'il détenait précédemment dans les parts de capitaux propres de l'entreprise acquise à la juste valeur à la date d'acquisition, et comptabilise l'éventuel gain ou perte en résultat net.
Période d'évaluation	Si la comptabilisation initiale d'un regroupement est inachevée à la fin de l'exercice au cours duquel le regroupement survient, l'acquéreur mentionne dans ses états financiers les montants provisoires relatifs aux éléments pour lesquels la comptabilisation est inachevée. Pendant la période d'évaluation, l'acquéreur ajuste, de manière rétrospective, les montants provisoires comptabilisés à la date de regroupement afin de refléter les informations nouvelles obtenues à propos des faits et des circonstances qui prévalaient à la date de regroupement et qui, si elles avaient été connues, auraient affecté l'évaluation des montants comptabilisés à cette date.	Si la comptabilisation initiale d'un regroupement d'entreprises est inachevée à la fin de la période financière au cours de laquelle le regroupement d'entreprises survient, l'acquéreur mentionne dans ses états financiers les montants provisoires relatifs aux éléments pour lesquels la comptabilisation est inachevée. Pendant la période d'évaluation, l'acquéreur ajuste, de manière rétrospective, les montants provisoires comptabilisés à la date d'acquisition afin de refléter les informations nouvelles obtenues à propos des faits et des circonstances qui prévalaient à la date d'acquisition et qui, si elles avaient été connues, auraient affecté l'évaluation des montants comptabilisés à cette date.

12 Une contrepartie conditionnelle s'entend généralement d'une obligation de l'acquéreur de transférer, dans le cadre de l'échange visant le contrôle de l'entreprise acquise, des actifs ou des parts de capitaux propres supplémentaires aux propriétaires antérieurs de cette dernière, si certains événements futurs surviennent ou si certaines conditions sont remplies. L'accord de contrepartie conditionnelle peut également donner le droit de récupérer une contrepartie préalablement transférée si certaines conditions spécifiées sont remplies.

Élément à prendre en considération	Chapitre 4449	Chapitre 1582
Évaluation et comptabilisation ultérieures	Sous réserve de certaines exceptions, l'acquéreur procède à l'évaluation et à la comptabilisation ultérieures des actifs acquis et des passifs repris ou créés à l'occasion d'un regroupement selon les autres chapitres du <i>Manuel</i> applicables pour ces éléments, en fonction de leur nature.	Sous réserve de certaines exceptions, l'acquéreur procède à l'évaluation et à la comptabilisation ultérieures des actifs acquis, des passifs repris ou créés et des instruments de capitaux propres émis à l'occasion d'un regroupement d'entreprises selon les autres chapitres du <i>Manuel</i> applicables pour ces éléments, en fonction de leur nature.
Information financière présentée à des dates différentes	Habituellement, l'organisme acquis peut préparer, pour les besoins de la consolidation, des états financiers portant sur une période coïncidant, exactement ou approximativement, avec l'exercice de l'entité publiante.	Habituellement, la filiale peut préparer, pour les besoins de la consolidation, des états financiers portant sur une période coïncidant, exactement ou approximativement, avec l'exercice de la société mère.
Informations à fournir	L'objectif général est, pour l'entité publiante, de fournir les informations qui permettent aux utilisateurs de ses états financiers d'évaluer la nature et les effets financiers d'un regroupement qui survient pendant l'exercice considéré, ou après la clôture de l'exercice mais avant la date d'achèvement des états financiers. Les obligations d'information relatives à un regroupement comptabilisé comme une acquisition conformément au chapitre 4449 sont décrites plus haut.	L'objectif général est, pour l'acquéreur, de fournir les informations qui permettent aux utilisateurs de ses états financiers d'évaluer la nature et les effets financiers d'un regroupement d'entreprises qui survient pendant l'exercice considéré, ou après la clôture de l'exercice mais avant la date d'achèvement des états financiers. Les obligations d'information du chapitre 1582 sont semblables à celles du chapitre 4449 pour les concepts qui s'appliquent aux deux chapitres. Les obligations d'information particulières du chapitre 1582 débordent le cadre du présent document d'information.

Exemple détaillé – Comptabilisation des fusions et des acquisitions

Objet

Cet exemple détaillé vise à illustrer les différences dans la comptabilisation d'un regroupement comme une fusion ou comme une acquisition, et à fournir certains des concepts comptables clés pour chaque type de regroupement. Il ne traite *pas* du jugement appliqué pour évaluer les cinq critères servant à déterminer si un regroupement doit être comptabilisé comme une fusion ou une acquisition. Des exemples de l'application de chacun de ces critères sont fournis dans le présent document d'information ainsi que dans les exemples illustratifs du chapitre 4449.

L'exemple détaillé comprend trois scénarios :

- 1. Scénario A :** Regroupement de deux OSBL comptabilisé comme une fusion
- 2. Scénario B :** Regroupement de deux OSBL comptabilisé comme une acquisition lorsque l'acquéreur choisit de consolider les OSBL contrôlés après la comptabilisation initiale
- 3. Scénario C :** Regroupement de deux OSBL comptabilisé comme une acquisition lorsque l'acquéreur choisit de ne pas consolider les OSBL contrôlés après la comptabilisation initiale

Renseignements généraux – Exemple détaillé

Cet exemple détaillé illustre la comptabilisation du regroupement de deux OSBL : le Centre Vaughan pour la réussite des élèves et la Fondation E. Rose. Vous trouverez ci-dessous des informations générales et certaines informations financières sur les deux entités. Le 1^{er} octobre 2022, les deux entités ont conclu une entente visant à regrouper leurs activités afin de poursuivre leur offre de programmes actuelle et d'étendre leurs activités à un plus grand nombre de secteurs de la région du Grand Toronto. Les coûts de transaction de 5 000 \$ ont été partagés à parts égales sous réserve de la réalisation du regroupement et ont été comptabilisés à titre d'honoraires professionnels dans l'état des résultats et de l'évolution de l'actif net de chaque entité. Après le regroupement, l'organisme issu du regroupement exercera ses activités sous le nom de Fondation E. Rose pour la réussite des élèves. Les deux OSBL n'étaient pas liés avant le regroupement.

Renseignements généraux et informations financières – Centre Vaughan pour la réussite des élèves

Le Centre Vaughan pour la réussite des élèves (l'organisme) est une fondation caritative constituée comme organisme sans but lucratif en vertu des lois du Canada. L'organisme a pour principal objectif de recueillir et de verser des fonds pour soutenir des activités éducatives et d'enrichissement dans la ville de Vaughan, principalement au moyen de programmes parascolaires destinés aux élèves du secondaire des collectivités dans le besoin. Les programmes visent à encourager un mode de vie sain, notamment en faisant la promotion de l'activité physique et en offrant de la formation sur la préparation des repas et la nutrition.

L'organisme établit ses états financiers conformément aux normes comptables canadiennes pour les organismes sans but lucratif, et son exercice se termine le 31 mars. Certaines informations financières de l'organisme sont présentées ci-dessous :

Centre Vaughan pour la réussite des élèves État de la situation financière Au 31 mars 2023	31 mars 2023	1 ^{er} octobre 2022	31 mars 2022
Actifs			
À court terme			
Trésorerie et équivalents de trésorerie	600 000 \$	630 000 \$	577 500 \$
Titres négociables	215 000	135 000	170 000
Créances clients	12 000	18 000	9 000
Stocks	202 500	180 000	180 000
Frais payés d'avance	7 500	6 750	9 750
	1 037 000 \$	969 750 \$	946 250 \$
Passifs			
À court terme			
Fournisseurs et charges à payer	60 000 \$	97 500 \$	75 000 \$
Apports reportés	495 000	406 500	420 000
	555 000 \$	504 000 \$	495 000 \$
Actif net			
Non affecté	482 000	465 750	451 250
	1 037 000 \$	969 750 \$	946 250 \$

Les titres négociables de l'organisme consistent en des placements dans des fonds communs de placement que l'organisme a choisi d'évaluer à la juste valeur pour chaque période. L'organisme comptabilise les apports selon la méthode du report pour la comptabilisation des produits. Enfin, l'organisme s'est prévalu de l'exemption prévue au chapitre 4433 pour passer en charges les immobilisations corporelles lors de leur acquisition.

Centre Vaughan pour la réussite des élèves État des résultats et de l'évolution de l'actif net Pour la période allant du 1 ^{er} octobre 2022 au 31 mars 2023	Période allant du 1 ^{er} octobre 2022 au 31 mars 2023	Période allant du 1 ^{er} avril 2022 au 30 septembre 2022	Exercice clos le 31 mars 2022
Produits			
Ville de Vaughan	86 250 \$	86 250 \$	157 500 \$
Ministère des Enfants et des Services sociaux et communautaires	69 750	69 750	126 000
Dons	30 000	30 000	58 500
Variation de la juste valeur des titres négociables	3 750	3 750	(2 500)
	189 750 \$	189 750 \$	339 500 \$
Charges			
Coûts liés aux programmes	144 625 \$	146 375 \$	286 500 \$
Charges administratives	21 825	21 825	45 000
Coûts liés aux levées de fonds	1 425	1 425	3 000
Honoraires	5 625	5 625	10 800
	173 500 \$	175 250 \$	345 300 \$
Excédent (insuffisance) des produits par rapport aux charges	16 250	14 500	(5 800)
Actif net au début de la période	465 750	451 250	457 050
Actif net à la fin de la période	482 000 \$	465 750 \$	451 250 \$

Renseignements généraux et informations financières – Fondation E. Rose

La Fondation E. Rose (la fondation) est une fondation caritative constituée comme organisme sans but lucratif en vertu des lois du Canada. La fondation a pour principal objectif de recueillir et de verser des fonds pour soutenir des activités éducatives et d'enrichissement dans la ville de Richmond Hill, principalement au moyen de son programme de nutrition pour les élèves qui vise à fournir des repas et des collations aux élèves du primaire dans le besoin.

La fondation établit ses états financiers conformément aux normes comptables canadiennes pour les organismes sans but lucratif, et son exercice se termine le 31 mars. Certaines informations financières de la fondation sont présentées ci-après :

Fondation E. Rose États de la situation financière Au 31 mars 2023	31 mars 2023	1 ^{er} octobre 2022	31 mars 2022
Actifs			
À court terme			
Trésorerie et équivalents de trésorerie	400 000 \$	420 000 \$	385 000 \$
Titres négociables	140 000	90 000	115 000
Créances clients	8 000	12 000	6 000
Stocks	135 000	120 000	120 000
Frais payés d'avance	5 000	4 500	6 500
	688 000 \$	646 500 \$	632 500 \$
Passifs			
À court terme			
Fournisseurs et charges à payer	55 000 \$	65 000 \$	50 000 \$
Tranche à court terme de la dette à long terme	25 000	25 000	25 000
Apports reportés	340 000	278 500	280 000
	420 000	368 500	355 000
Dette à long terme	250 000	267 500	275 000
	670 000 \$	636 000 \$	630 000 \$
Actif net			
Non affecté	18 000	10 500	2 500
	688 000 \$	646 500 \$	632 500 \$

Les titres négociables de la fondation consistent en des placements dans des fonds communs de placement que la fondation évalue ultérieurement au coût après amortissement. La fondation comptabilise les apports selon la méthode du report pour la comptabilisation des produits. En outre, elle s'est prévalu de l'exemption prévue au chapitre 4433 pour passer en charges les immobilisations corporelles lors de leur acquisition.

Dans ses états financiers pour l'exercice clos le 31 mars 2022, la fondation a fourni des informations sur un passif éventuel lié à une poursuite pour congédiement injustifié intentée contre la fondation par un ancien employé. Les informations fournies indiquent que l'employé réclame des dommages-intérêts de 70 000 \$, mais aucun passif éventuel n'a été comptabilisé puisqu'il est peu probable qu'un événement futur confirmera qu'un passif a été engagé à la date des états financiers. La poursuite est encore en cours au 31 mars 2023.

Fondation E. Rose État des résultats et de l'évolution de l'actif net Pour la période allant du 1 ^{er} octobre 2022 au 31 mars 2023	Période allant du 1 ^{er} octobre 2022 au 31 mars 2023	Période allant du 1 ^{er} avril 2022 au 30 septembre 2022	Exercice clos le 31 mars 2022
Produits			
Ville de Richmond Hill	57 500 \$	57 500 \$	105 000 \$
Ministère des Enfants et des Services sociaux et communautaires	46 500	46 500	84 000
Dons	20 000	20 000	39 000
	124 000 \$	124 000 \$	228 000 \$
Charges			
Coûts liés aux programmes	97 000 \$	97 000 \$	191 000 \$
Charges administratives	14 550	14 550	30 000
Coûts liés aux levées de fonds	1 200	700	2 000
Honoraires	3 750	3 750	7 200
	116 500 \$	116 000 \$	230 200 \$
Excédent (insuffisance) des produits par rapport aux charges	7 500	8 000	(2 200)
Actif net au début de la période	10 500	2 500	4 700
Actif net à la fin de la période	18 000 \$	10 500 \$	2 500 \$

Scénario A : Le regroupement est comptabilisé comme une fusion

Critères de comptabilisation à titre de fusion

Dans ce scénario, nous supposons que les cinq critères nécessaires pour que ce regroupement soit comptabilisé comme une fusion ont été remplis :

- Aucune des parties au regroupement n'a été tenue pour l'acquéreur ou l'organisme acquis par le conseil d'administration ou la direction de l'une ou l'autre de ces parties.
- Les responsables de la gouvernance de la fondation et de l'organisme ont participé à la définition des modalités du regroupement, notamment l'établissement des structures de gouvernance et de gestion de l'organisme issu du regroupement ainsi que la sélection des membres de la direction.
- Aucune contrepartie n'a été versée à une partie extérieure par suite du regroupement.
- La raison d'être de l'entité issue du regroupement intégrera celles de la fondation et de l'organisme.
- À la date de regroupement, il n'y a pas eu de baisse importante ou de baisse importante prévue des services aux collectivités qu'offre la fondation ou l'organisme. Aucun programme ou service ne fera l'objet d'une réduction. L'objectif du regroupement est en fait d'accroître les programmes et les services offerts par l'entité issue du regroupement en augmentant les ressources disponibles.

Informations supplémentaires concernant la fusion

Comme il a été indiqué plus haut, l'organisme évalue ultérieurement ses placements dans des fonds communs de placement à la juste valeur, tandis que la fondation le fait au coût après amortissement. L'organisme issu du regroupement a déterminé que sa méthode comptable à l'égard des placements dans des fonds communs de placement consistera à les évaluer à la juste valeur pour chaque période. Au 1^{er} octobre 2022, la valeur comptable des titres négociables de la fondation est de 90 000 \$; toutefois, leur juste valeur est de 110 000 \$. Un ajustement devra être apporté à l'état combiné de la situation financière pour assurer l'uniformité des méthodes comptables des entités parties au regroupement.

De plus, si les titres négociables détenus par la fondation avaient été évalués à la juste valeur, une perte non réalisée de 5 000 \$ aurait été comptabilisée pour l'exercice clos le 31 mars 2022, et un gain non réalisé de 8 500 \$ aurait été comptabilisé pour l'exercice clos le 31 mars 2023. Enfin, l'écart entre la juste valeur des titres négociables et leur valeur comptable au 1^{er} avril 2021 était de 15 000 \$.

État combiné de la situation financière à la date de regroupement

Sur la base des informations financières fournies ci-dessus pour l'organisme et la fondation au 1^{er} octobre 2022, l'état combiné de la situation financière à la date de regroupement est le suivant :

Fondation E. Rose pour la réussite des élèves État combiné de la situation financière Au 1 ^{er} octobre 2022	Organisme	Fondation	Ajustements	Combiné
Actifs				
À court terme				
Trésorerie et équivalents de trésorerie	630 000 \$	420 000 \$	- \$	1 050 000 \$
Titres négociables	135 000	90 000	20 000	245 000
Créances clients	18 000	12 000	-	30 000
Stocks	180 000	120 000	-	300 000
Frais payés d'avance	6 750	4 500	-	11 250
	969 750 \$	646 500 \$	20 000 \$	1 636 250 \$
Passifs				
À court terme				
Fournisseurs et charges à payer	97 500 \$	65 000 \$	-	162 500 \$
Tranche à court terme de la dette à long terme	-	25 000	-	25 000
Apports reportés	406 500	278 500	-	685 000

Fondation E. Rose pour la réussite des élèves État combiné de la situation financière Au 1 ^{er} octobre 2022	Organisme	Fondation	Ajustements	Combiné
	504 000	368 500	-	872 500
Dette à long terme	-	267 500	-	267 500
	504 000 \$	636 000 \$	-	1 140 000 \$
Actif net				
Non affecté	465 750	10 500	20 000	496 250
	969 750 \$	646 500 \$	20 000 \$	1 636 250 \$

Le seul ajustement apporté à l'état combiné de la situation financière consiste en un ajustement visant à évaluer les titres négociables détenus par la fondation à leur juste valeur à la date de regroupement afin d'uniformiser les méthodes comptables des entités parties au regroupement. L'écriture de compensation pour cet ajustement est reflétée à titre d'ajustement de l'actif net; toutefois, l'écriture de compensation correspond en fait à la variation de la juste valeur des placements comptabilisée dans l'état combiné des résultats et de l'évolution de l'actif net pour les périodes antérieures au 1^{er} octobre 2022, ce qui donne lieu à un ajustement de l'actif net.

État combiné des résultats et de l'évolution de l'actif net pour les exercices clos le 31 mars 2023 et le 31 mars 2022

Comme il a été indiqué plus haut, les deux entités parties au regroupement ont appliqué l'exemption prévue au chapitre 4433 pour passer en charges les immobilisations corporelles lors de leur acquisition. Par conséquent, il faut déterminer si cette exemption sera respectée pour l'entité issue du regroupement dans l'avenir. Sur la base des informations financières fournies ci-dessus, les produits combinés de la fondation et de l'organisme s'élevaient à 567 500 \$ pour l'exercice clos le 31 mars 2022 et à 627 500 \$ pour l'exercice clos le 31 mars 2023. Par conséquent, la moyenne des produits annuels de l'entité issue du regroupement comptabilisés dans l'état des résultats pour la période considérée et les périodes précédentes est de 597 500 \$, ce qui dépasse le seuil de 500 000 \$. Il en résulte que l'exemption prévue au chapitre 4433 ne s'applique plus à l'entité issue du regroupement; cette dernière a plutôt le choix d'appliquer ce changement de méthode comptable de façon rétrospective ou de façon prospective après la date de regroupement. Dans cet exemple détaillé, l'entité issue du regroupement a choisi d'appliquer ce changement de méthode comptable de façon prospective. Les dépenses en immobilisations engagées après la date de regroupement se sont élevées à 10 000 \$, montant qui avait été précédemment inclus dans les coûts liés aux programmes. Un amortissement de 1 000 \$ a été comptabilisé sur ces actifs au cours de l'exercice clos le 31 mars 2023.

Sur la base des ajustements décrits ci-dessus, en ce qui concerne à la fois le changement de méthode comptable pour que la fondation comptabilise ses investissements dans des fonds communs de placement à la juste valeur pour chaque période et le changement de méthode comptable pour comptabiliser les immobilisations de l'entité issue du regroupement après la date du regroupement, les états combinés des résultats et de l'évolution de l'actif net pour les exercices clos les 31 mars 2023¹³ et 2022 sont les suivants :

Fondation E. Rose pour la réussite des élèves				
État combiné des résultats et de l'évolution de l'actif net				
Exercice clos le 31 mars 2023	Organisme	Fondation	Ajustements	Combiné
Produits				
Ville de Richmond Hill	- \$	115 000 \$	- \$	115 000 \$
Ville de Vaughan	172 500	-	-	172 500
Ministère des Enfants et des Services sociaux et communautaires	139 500	93 000	-	232 500
Dons	60 000	40 000	-	100 000
Variation de la juste valeur des titres négociables	7 500	-	8 500	16 000
	379 500 \$	248 000 \$	8 500 \$	636 000 \$
Charges				
Coûts liés aux programmes	291 000 \$	194 000 \$	(10 000) \$	475 000 \$
Charges administratives	43 650	29 100	-	72 750
Coûts liés aux levées de fonds	2 850	1 900	-	4 750
Honoraires	11 250	7 500	-	18 750
Amortissement	-	-	1 000	1 000
	348 750 \$	232 500 \$	(9 000) \$	572 250 \$
Excédent des produits par rapport aux charges	30 750	15 500	17 500	63 750
Actif net au début de l'exercice	451 250	2 500	10 000	463 750
Actif net à la fin de l'exercice	482 000 \$	18 000 \$	27 500 \$	527 500 \$

13 L'état combiné des résultats et de l'évolution de l'actif net pour l'exercice clos le 31 mars 2023 inclut l'état des résultats de chaque entité pour l'exercice allant du 1^{er} avril 2022 au 30 septembre 2022 (c.-à-d. la période antérieure au regroupement) ainsi que pour la période allant du 1^{er} octobre 2022 au 31 mars 2023 (c.-à-d. la période postérieure au regroupement).

Les ajustements suivants ont été apportés à l'état combiné des résultats et de l'évolution de l'actif net de la Fondation E. Rose pour la réussite des élèves pour l'exercice clos le 31 mars 2023 :

- La variation de la juste valeur des titres négociables a été augmentée de 8 500 \$, ce qui correspond à la variation de la juste valeur des titres négociables détenus par la fondation au cours de la période. La fondation évaluait précédemment ces titres négociables au coût après amortissement; toutefois, afin d'uniformiser les méthodes comptables des entités parties au regroupement, les placements dans des titres négociables ont été évalués à la juste valeur, donnant lieu à un gain de 8 500 \$.
- Les coûts liés aux programmes ont été réduits de 10 000 \$ par suite de l'application de l'exemption prévue au chapitre 4433, qui permet de passer en charges les immobilisations corporelles lorsque les critères pour l'acquisition ne sont plus remplis après le regroupement. L'entité issue du regroupement a choisi d'appliquer ce changement de méthode comptable de façon prospective. Par conséquent, les immobilisations de 10 000 \$ acquises après la date de regroupement doivent être retirées des coûts liés aux programmes et comptabilisées à titre d'immobilisations. Cela a également donné lieu à la comptabilisation d'une charge d'amortissement de 1 000 \$ à l'égard des actifs immobilisés au cours de l'exercice clos le 31 mars 2023.
- L'ajustement du solde d'ouverture de l'actif net découle des ajustements apportés à l'état combiné des résultats et de l'évolution de l'actif net de la Fondation E. Rose pour la réussite des élèves pour l'exercice clos le 31 mars 2022 (voir ci-dessous).
- Il convient de noter qu'aucun ajustement n'est requis pour les coûts de transaction liés à la fusion, car ces coûts ont été passés en charges par chaque entité dans les honoraires. Conformément au chapitre 4449, tous ces coûts de transaction sont passés en charges dans la période au cours de laquelle ils sont engagés.

Fondation E. Rose pour la réussite des élèves				
État combiné des résultats et de l'évolution de l'actif net				
Exercice clos le 31 mars 2022	Organisme	Fondation	Ajustements	Combiné
Produits				
Ville de Richmond Hill	- \$	105 000 \$	- \$	105 000 \$
Ville de Vaughan	157 500	-	-	157 500
Ministère des Enfants et des Services sociaux et communautaires	126 000	84 000	-	210 000
Dons	58 500	39 000	-	97 500
Variation de la juste valeur des titres négociables	(2 500)	-	(5 000)	(7 500)
	339 500 \$	228 000 \$	(5 000) \$	562 500 \$
Charges				
Coûts liés aux programmes	286 500 \$	191 000 \$	-	477 500 \$
Charges administratives	45 000	30 000	-	75 000
Coûts liés aux levées de fonds	3 000	2 000	-	5 000
Honoraires	10 800	7 200	-	18 000
	345 300 \$	230 200 \$	-	575 500 \$
Insuffisance des produits par rapport aux charges	(5 800)	(2 200)	(5 000)	(13 000)
Actif net au début de l'exercice	457 050	4 700	15 000	476 750
Actif net à la fin de l'exercice	451 250 \$	2 500 \$	10 000 \$	463 750 \$

Comme il est possible de le voir dans les états des résultats et de l'évolution de l'actif net ci-dessus, la Fondation E. Rose pour la réussite des élèves présente les informations comparatives reflétant les résultats cumulés de l'exercice précédent, comme si les entités avaient toujours été regroupées, malgré le fait que le regroupement n'a eu lieu que le 1^{er} octobre 2022.

Les ajustements suivants ont été apportés à l'état combiné des résultats et de l'évolution de l'actif net de la Fondation E. Rose pour la réussite des élèves pour l'exercice clos le 31 mars 2022 :

- La variation de la juste valeur des titres négociables a été diminuée de 5 000 \$, ce qui correspond à la variation de la juste valeur des titres négociables détenus par la fondation au cours de la période. La fondation évaluait précédemment ces titres négociables au coût après amortissement; toutefois, afin d'uniformiser les méthodes comptables des entités parties au regroupement, les placements dans des titres négociables ont été évalués à la juste valeur, donnant lieu à une perte de 5 000 \$.
- De même, l'ajustement de 15 000 \$ du solde d'ouverture de l'actif net au 1^{er} avril 2021 vise à uniformiser les méthodes comptables des entités parties au regroupement en ce qui a trait à l'évaluation à la juste valeur des placements dans des titres négociables. L'écart entre la juste valeur des titres négociables et leur valeur comptable au 1^{er} avril 2021 était de 15 000 \$.

Informations à fournir sur la fusion dans les états financiers combinés

Voici un exemple d'informations à fournir sur la fusion dans les états financiers combinés de la Fondation E. Rose pour la réussite des élèves pour l'exercice clos le 31 mars 2023 :

X. Regroupement

Le 1^{er} octobre 2022, le Centre Vaughan pour la réussite des élèves (l'organisme) et la Fondation E. Rose (la fondation) ont conclu un accord visant à regrouper leurs activités et à former la Fondation E. Rose pour la réussite des élèves (l'organisme issu du regroupement). Le regroupement a été comptabilisé comme une fusion selon le chapitre 4449, « Regroupements d'organismes sans but lucratif », des normes comptables canadiennes pour les organismes sans but lucratif.

L'organisme est un organisme sans but lucratif qui a pour principal objectif de recueillir et de verser des fonds pour soutenir des activités éducatives et d'enrichissement dans la ville de Vaughan, principalement au moyen de programmes parascolaires destinés aux élèves du secondaire des collectivités dans le besoin. La fondation est un organisme sans but lucratif qui a pour principal objectif de recueillir et de verser des fonds pour soutenir des activités éducatives et d'enrichissement dans la ville de Richmond Hill, principalement au moyen de son programme de nutrition pour les élèves qui vise à fournir des repas et des collations aux élèves du primaire dans le besoin. La principale raison d'effectuer le regroupement était de consolider et de rationaliser les activités des deux entités parties au regroupement de sorte que des programmes parascolaires et de nutrition puissent être offerts dans les villes de Richmond Hill et de Vaughan ainsi que dans d'autres collectivités dans le besoin de la région du Grand Toronto au cours des prochaines années.

Les résultats d'exploitation de l'exercice clos le 31 mars 2023 correspondent aux résultats regroupés des deux entités pour la période allant du 1^{er} avril 2022 au 30 septembre 2022, alors qu'elles fonctionnaient de façon indépendante, ainsi qu'aux résultats de l'entité issue du regroupement pour la période allant du 1^{er} octobre 2022 au 31 mars 2023. Les chiffres correspondants de l'exercice précédent reflètent les résultats regroupés des deux entités alors qu'elles fonctionnaient de façon indépendante. Ces résultats tiennent compte des ajustements apportés aux soldes comparatifs des deux organismes aux fins d'uniformisation des méthodes comptables utilisées à l'exercice précédent avec celles de l'organisme issu du regroupement.

Les principales composantes de l'état combiné des résultats pour l'exercice clos le 31 mars 2023¹⁴ sont les suivantes :

État combiné des résultats Exercice clos le 31 mars 2023	Période allant du 1 ^{er} octobre 2022 au 31 mars 2023 Combiné	Période allant du 1 ^{er} avril 2022 au 30 septembre 2022 Organisme	Période allant du 1 ^{er} avril 2022 au 30 septembre 2022 Fondation	Total
Produits				
Ville de Richmond Hill	57 500 \$	- \$	57 500 \$	115 000 \$
Ville de Vaughan	86 250	86 250	-	172 500
Ministère des Enfants et des Services sociaux et communautaires	116 250	69 750	46 500	232 500
Dons	50 000	30 000	20 000	100 000
Variation de la juste valeur des titres négociables	7 250	3 750	5 000	16 000
	317 250 \$	189 750 \$	129 000 \$	636 000 \$

14 L'alinéa 19 d) du chapitre 4449 exige que, pour l'exercice au cours duquel survient la fusion, l'entité publiante fournisse le sommaire des principales composantes de l'état des résultats de l'exercice considéré afin de communiquer : i) les montants relatifs à l'entité fusionnée pour la période postérieure à la date de la fusion, et ii) les montants relatifs à chaque partie à la fusion jusqu'à la date de la fusion. Les exemples illustratifs contenus dans le présent document d'information comprennent tous les postes des états financiers dans l'état des résultats de chaque entité; toutefois, ces informations pourraient également être présentées dans moins de postes en fonction des besoins des utilisateurs des états financiers de l'entité publiante (par exemple, produits, charges et excédent des produits par rapport aux charges, dans le cas qui nous occupe).

État combiné des résultats Exercice clos le 31 mars 2023	Période allant du 1 ^{er} octobre 2022 au 31 mars 2023 Combiné	Période allant du 1 ^{er} avril 2022 au 30 septembre 2022 Organisme	Période allant du 1 ^{er} avril 2022 au 30 septembre 2022 Fondation	Total
Charges				
Coûts liés aux programmes	231 625 \$	146 375 \$	97 000 \$	475 000 \$
Charges administratives	36 375	21 825	14 550	72 750
Coûts liés aux levées de fonds	2 625	1 425	700	4 750
Honoraires	9 375	5 625	3 750	18 750
Amortissement	1 000	-	-	1 000
	281 000 \$	175 250 \$	116 000 \$	572 250 \$
Excédent des produits par rapport aux charges	36 250 \$	14 500 \$	13 000 \$	63 750 \$

Les principales composantes de l'état combiné de la situation financière au 1^{er} octobre 2022, y compris la valeur comptable cumulée de l'actif net de chaque partie à la fusion à la date de la fusion, sont les suivantes :

État combiné de la situation financière Au 1 ^{er} octobre 2022	Organisme	Fondation	Combiné
Actifs			
À court terme			
Trésorerie et équivalent de trésorerie	630 000 \$	420 000 \$	1 050 000 \$
Titres négociables	135 000	110 000	245 000
Créances clients	18 000	12 000	30 000
Stocks	180 000	120 000	300 000
Frais payés d'avance	6 750	4 500	11 250
	969 750 \$	666 500 \$	1 636 250 \$
Passifs			
À court terme			
Fournisseurs et charges à payer	97 500 \$	65 000 \$	162 500 \$
Tranche à court terme de la dette à long terme	-	25 000	25 000
Apports reportés	406 500	278 500	685 000
	504 000	368 500	872 500
Dette à long terme	-	267 500	267 500
	504 000 \$	636 000 \$	1 140 000 \$

État combiné de la situation financière Au 1 ^{er} octobre 2022			
	Organisme	Fondation	Combiné
Actif net			
Non affecté	465 750	30 500	496 250
	969 750 \$	666 500 \$	1 636 250 \$

Les principales composantes de l'état combiné de la situation financière au 31 mars 2022¹⁵ sont les suivantes :

État combiné de la situation financière Au 31 mars 2022			
	Organisme	Fondation	Combiné
Actifs			
À court terme			
Trésorerie et équivalent de trésorerie	577 500 \$	385 000 \$	962 500 \$
Titres négociables	170 000	130 000	300 000
Créances clients	9 000	6 000	15 000
Stocks	180 000	120 000	300 000
Frais payés d'avance	9 750	6 500	16 250
	946 250 \$	647 500 \$	1 593 750 \$
Passifs			
À court terme			
Fournisseurs et charges à payer	75 000 \$	50 000 \$	125 000 \$
Tranche à court terme de la dette à long terme	-	25 000	25 000
Apports reportés	420 000	280 000	700 000
	495 000	355 000	850 000
Dette à long terme	-	275 000	275 000
	495 000 \$	630 000 \$	1 125 000 \$
Actif net			
Non affecté	451 250	17 500	468 750
	946 250 \$	647 500 \$	1 593 750 \$

15 L'alinéa 19 f) du chapitre 4449 exige que, pour l'exercice au cours duquel survient la fusion, l'entité publiaute fournisse le sommaire des principales composantes de l'état de la situation financière et de l'état des résultats de la période présentée à titre comparatif pour chaque partie à la fusion. Les exemples illustratifs contenus dans le présent document d'information comprennent tous les postes des états financiers dans l'état de la situation financière de chaque entité; toutefois, ces informations pourraient également être présentées dans moins de postes en fonction des besoins des utilisateurs des états financiers de l'entité publiaute (par exemple, actifs à court terme, passifs à court terme, passifs à long terme et actif net dans le cas qui nous occupe).

Les principales composantes de l'état combiné des résultats pour l'exercice clos le 31 mars 2022¹⁶ sont les suivantes :

État combiné des résultats Exercice clos le 31 mars 2022	Organisme	Fondation	Combiné
Produits			
Ville de Richmond Hill	- \$	105 000 \$	105 000 \$
Ville de Vaughan	157 500	-	157 500
Ministère des Enfants et des Services sociaux et communautaires	126 000	84 000	210 000
Dons	58 500	39 000	97 500
Variation de la juste valeur des titres négociables	(2 500)	(5 000)	(7 500)
	339 500 \$	223 000 \$	562 500 \$
Charges			
Coûts liés aux programmes	286 500 \$	191 000 \$	477 500 \$
Charges administratives	45 000	30 000	75 000
Coûts liés aux levées de fonds	3 000	2 000	5 000
Honoraires	10 800	7 200	18 000
	345 300 \$	230 200 \$	575 500 \$
Insuffisance des produits par rapport aux charges	(5 800) \$	(7 200) \$	(13 000) \$

Par suite de la fusion, un ajustement a été apporté à la situation financière et aux résultats d'exploitation de la fondation afin d'uniformiser ses méthodes comptables avec celles de l'organisme en ce qui a trait à la comptabilisation des placements dans des titres négociables, soit les placements dans des fonds communs de placement. Au cours des périodes précédentes, la fondation a évalué ultérieurement ces placements au coût après amortissement. Toutefois, en raison de l'obligation d'uniformiser les méthodes comptables de toutes les entités parties au regroupement, les placements de la fondation dans des titres négociables sont désormais évalués ultérieurement à la juste valeur pour chaque période. L'incidence de cet ajustement a été la comptabilisation d'un gain non réalisé de 8 500 \$ (2022 – perte non réalisée de 5 000 \$) dans la variation de la juste valeur des

16 L'alinéa 19 f) du chapitre 4449 exige que, pour l'exercice au cours duquel survient la fusion, l'entité publiante fournisse le sommaire des principales composantes de l'état de la situation financière et de l'état des résultats de la période présentée à titre comparatif pour chaque partie à la fusion. Les exemples illustratifs contenus dans le présent document d'information comprennent tous les postes des états financiers dans l'état de la situation financière de chaque entité; toutefois, ces informations pourraient également être présentées dans moins de postes en fonction des besoins des utilisateurs des états financiers de l'entité publiante (par exemple, produits, charges et excédent des produits par rapport aux charges dans le cas qui nous occupe).

titres négociables dans l'état combiné des résultats et de l'évolution de l'actif net pour l'exercice clos le 31 mars 2023, et une augmentation des titres négociables et de l'actif net de 23 500 \$ (2022 – 15 000 \$) dans l'état combiné de la situation financière au 31 mars 2023.

Scénario B : Le regroupement est comptabilisé comme une acquisition – L'acquéreur consolide les OSBL contrôlés après la comptabilisation initiale

Critères de comptabilisation à titre d'acquisition

Dans ce scénario, nous supposons que les cinq critères nécessaires pour que ce regroupement soit comptabilisé comme une fusion n'ont pas été remplis. Par conséquent, ce regroupement sera comptabilisé comme une acquisition.

- Dans son communiqué de presse annonçant le regroupement, l'organisme a indiqué qu'il avait acquis les activités de la fondation et qu'il prévoyait de les étendre à d'autres secteurs de la région du Grand Toronto. Les modalités de l'accord de regroupement confèrent à l'organisme le droit de nommer 8 des 10 membres du conseil d'administration de la fondation.
- Les projections de flux de trésorerie de la fondation indiquaient qu'elle aurait de la difficulté à rembourser sa dette à long terme au cours des prochaines années, ce qui préoccupait ses bailleurs de fonds. De ce fait, les prêteurs ont demandé à la fondation de trouver d'autres sources de financement ou de se regrouper avec une autre entité afin de s'assurer que la dette puisse être remboursée. Dans le cadre de la négociation des modalités du regroupement, les responsables de la gouvernance de la fondation n'ont participé ni à l'établissement des structures de gouvernance et de gestion de l'organisme issu du regroupement, ni à la sélection des membres de la direction.
- Aucune contrepartie n'a été versée à une partie extérieure par suite du regroupement.
- La raison d'être de l'entité issue du regroupement intégrera celles de la fondation et de l'organisme.
- À la date de regroupement, il n'y a pas eu de baisse importante ou de baisse importante prévue des services aux collectivités qu'offre la fondation ou l'organisme. Aucun programme ou service ne fera l'objet d'une réduction. L'objectif du regroupement est en fait d'accroître les programmes et les services offerts par l'entité issue du regroupement en augmentant les ressources disponibles.

Application de la méthode de l'acquisition

Étape 1 – Identification de l'acquéreur

La première étape lors de l'application de la méthode de l'acquisition consiste à déterminer qui est l'acquéreur. L'acquéreur est l'OSBL qui obtient le contrôle de l'organisme acquis. Un organisme est présumé contrôler une autre entité lorsqu'il détient le droit de nommer la majorité des membres votants du conseil d'administration de cette autre entité. Dans le cas qui nous occupe, par suite du regroupement, l'organisme s'est vu conférer la capacité de nommer 8 des 10 administrateurs de la fondation. Par conséquent, l'organisme contrôle la fondation et en est l'acquéreur, et la fondation est l'organisme acquis.

Étape 2 – Détermination de la date de regroupement

La deuxième étape lors de l'application de la méthode de l'acquisition consiste à déterminer la date de regroupement. La date de regroupement est la date à laquelle un OSBL acquiert un ou plusieurs autres OSBL (c'est-à-dire qu'il en obtient le contrôle). Dans le cas qui nous occupe, l'accord de regroupement a été signé le 1^{er} octobre 2022. Cet accord confère à l'organisme le droit de nommer la majorité des membres du conseil d'administration de la fondation. Par conséquent, le 1^{er} octobre 2022 constitue la date de regroupement aux fins de la comptabilisation de l'acquisition.

Étape 3 – Comptabilisation et évaluation des actifs identifiables acquis et des passifs repris de l'organisme acquis

Renseignements généraux supplémentaires

La valeur comptable et la juste valeur correspondante de chacun des actifs nets identifiables acquis et des passifs repris au 1^{er} octobre 2022 sont les suivantes :

Actifs nets identifiables acquis et passifs repris Au 1 ^{er} octobre 2022	Valeur comptable	Juste valeur	Ajustement	Notes
Trésorerie et équivalents de trésorerie	420 000 \$	420 000 \$	- \$	
Titres négociables	90 000	110 000	20 000	1
Créances clients	12 000	12 000	-	
Stocks	120 000	126 000	6 000	2
Frais payés d'avance	4 500	4 500	-	
Actifs incorporels	-	15 000	15 000	3
Immobilisations	-	30 000	30 000	4
Fournisseurs et charges à payer	(65 000)	(100 000)	(35 000)	5
Apports reportés	(278 500)	(278 500)	-	
Dette à long terme	(292 500)	(275 000)	17 500	6
	10 500 \$	64 000 \$	53 500 \$	

Voici une description de chacun des ajustements présentés ci-dessus :

1. Les titres négociables étaient auparavant évalués ultérieurement au coût après amortissement dans les états financiers de la fondation. Au 1^{er} octobre 2022, la juste valeur des titres négociables était supérieure de 20 000 \$ à leur valeur comptable.
2. Les stocks comprenaient certains aliments que la fondation avait pu acheter à prix réduit. Par conséquent, leur juste valeur est supérieure de 6 000 \$ à leur valeur comptable.
3. La fondation a été créée par un éminent citoyen de Richmond Hill, qui la dirige depuis environ 50 ans. La fondation jouit donc d'une très bonne réputation, et son nom commercial, qui n'est pas comptabilisé dans des états financiers, a une juste valeur de 15 000 \$. Par ailleurs, la fondation entretient de solides relations avec les donateurs, comme en témoignent les dons récurrents importants qu'elle reçoit des membres de la collectivité de Richmond Hill. Toutefois, comme il a été indiqué plus haut, l'acquéreur ne doit pas comptabiliser les relations avec les donateurs ou les membres de l'organisme acquis.
4. Au 1^{er} octobre 2022, la fondation possédait des immobilisations d'une juste valeur de 30 000 \$. Ces immobilisations avaient précédemment été passées en charges parce que la fondation s'était prévaluée de l'exemption prévue au chapitre 4433 pour passer en charges les immobilisations corporelles lors de leur acquisition. Comme il est expliqué ci-après, cette exemption ne s'appliquera plus après le regroupement et ces immobilisations devront donc être comptabilisées et évaluées à leur juste valeur à la date d'acquisition. Après la date de regroupement, l'organisme issu du regroupement a acquis des immobilisations d'un montant de 10 000 \$, qui étaient précédemment comptabilisées dans les coûts liés aux programmes.
5. Comme il est indiqué plus haut, la fondation a fourni des informations dans ses états financiers sur un passif éventuel lié à une poursuite pour congédiement injustifié intentée contre elle par un ancien employé. La fondation n'avait pas comptabilisé de passif éventuel dans ses états financiers, car il était peu probable qu'un événement futur confirme qu'un passif avait été engagé à la date des états financiers. Toutefois, le 1^{er} octobre 2022, il a été déterminé qu'il existe une obligation actuelle résultant d'un événement passé et que la juste valeur de 35 000 \$ de ce passif éventuel peut être évaluée de façon fiable. Par conséquent, un passif au titre de l'éventualité liée au congédiement injustifié de 35 000 \$ sera comptabilisé à la date d'acquisition dans les fournisseurs et charges à payer.
6. La dette à long terme détenue par la fondation est assortie d'un taux d'intérêt inférieur au taux du marché actuel. Par conséquent, la juste valeur de cette dette est inférieure de 17 500 \$ à sa valeur comptable.

Comme il est indiqué plus haut, les deux entités parties au regroupement ont appliqué l'exemption prévue au chapitre 4433 pour passer en charges les immobilisations corporelles lors de leur acquisition. Par conséquent, il faut apprécier si cette exemption sera respectée pour l'organisme issu du regroupement dans l'avenir, ce qui permettra de déterminer si les immobilisations (et les actifs incorporels, étant donné qu'une exemption similaire est prévue au chapitre 4434) de l'organisme acquis devront être comptabilisées à leur juste valeur à la date d'acquisition.

Sur la base des informations financières fournies ci-dessus, les produits combinés de la fondation et de l'organisme s'élevaient à 567 500 \$ pour l'exercice clos le 31 mars 2022. Par conséquent, la moyenne des produits annuels comptabilisés dans l'état des résultats pour l'exercice précédent des entités parties au regroupement dépasse le seuil de 500 000 \$. Il en résulte que l'exemption prévue au chapitre 4433 ne s'applique plus et que les immobilisations et les actifs incorporels de l'organisme acquis doivent être comptabilisés à leur juste valeur à la date d'acquisition. Si ce seuil n'avait pas été atteint, les immobilisations et les actifs incorporels inclus dans le tableau ci-dessus n'auraient pas été comptabilisés.

État consolidé de la situation financière à la date de regroupement

Sur la base des informations ci-dessus, l'état consolidé de la situation financière du Centre Vaughan pour la réussite des élèves au 1^{er} octobre 2022, date du regroupement, est le suivant :

Centre Vaughan pour la réussite des élèves État consolidé de la situation financière Au 1 ^{er} octobre 2022	Organisme	Fondation	Ajustements	Consolidé
Actifs				
À court terme				
Trésorerie et équivalents de trésorerie	630 000 \$	420 000 \$	- \$	1 050 000 \$
Titres négociables	135 000	90 000	20 000	245 000
Créances clients	18 000	12 000	-	30 000
Stocks	180 000	120 000	6 000	306 000
Frais payés d'avance	6 750	4 500	-	11 250
	969 750	646 500	26 000	1 642 250
Actifs incorporels	-	-	15 000	15 000
Immobilisations	-	-	30 000	30 000
	969 750 \$	646 500 \$	71 000 \$	1 687 250 \$

Centre Vaughan pour la réussite des élèves État consolidé de la situation financière Au 1 ^{er} octobre 2022	Organisme	Fondation	Ajustements	Consolidé
Passifs				
À court terme				
Fournisseurs et charges à payer	97 500 \$	65 000 \$	35 000 \$	197 500 \$
Tranche à court terme de la dette à long terme	-	25 000	(1 500)	23 500
Apports reportés	406 500	278 500	-	685 000
	504 000	368 500	33 500	906 000
Dette à long terme	-	267 500	(16 000)	251 500
	504 000 \$	636 000 \$	17 500 \$	1 157 500 \$
Actif net				
Non affecté	465 750	10 500	53 500	529 750
	969 750 \$	646 500 \$	71 000 \$	1 687 250 \$

Il convient de noter que les ajustements apportés à l'état consolidé de la situation financière du Centre Vaughan pour la réussite des élèves sont expliqués plus haut, dans la section « Renseignements généraux supplémentaires » du scénario B de l'exemple détaillé.

Étape 4 : Excédent de la contrepartie transférée ou acquisition à des conditions avantageuses

À la date de regroupement, l'acquéreur doit déterminer la juste valeur à la date d'acquisition de la contrepartie transférée et le solde net des montants, à la date d'acquisition, des actifs identifiables acquis et des passifs repris, évalués selon le chapitre 4449. Comme il est indiqué plus haut, étant donné qu'aucune contrepartie n'a été transférée dans le cadre du regroupement, la juste valeur de la contrepartie transférée est nulle.

De plus, le solde net des montants, à la date d'acquisition, des actifs identifiables acquis et des passifs repris, évalués selon le chapitre 4449, est de 64 000 \$. Cet écart doit être comptabilisé et présenté séparément à l'état de l'évolution de l'actif net. Étant donné que l'écart est un crédit net, il entraîne une augmentation de l'actif net, comme l'illustre l'état consolidé des résultats et de l'évolution de l'actif net ci-dessous.

L'état consolidé des résultats et de l'évolution de l'actif net de l'organisme issu du regroupement pour l'exercice clos le 31 mars 2023, y compris les chiffres comparatifs pour l'exercice clos le 31 mars 2022, est le suivant :

Centre Vaughan pour la réussite des élèves					
État consolidé des résultats et de l'évolution de l'actif net					
Exercice clos le 31 mars 2023	2023 Organisme	2023 Fondation	2023 Ajustements	2023 Consolidé	2022 Organisme
Produits					
Ville de Richmond Hill	- \$	57 500 \$	- \$	57 500 \$	- \$
Ville de Vaughan	172 500	-	-	172 500	157 500
Ministère des Enfants et des Services sociaux et communautaires	139 500	46 500	-	186 000	126 000
Dons	60 000	20 000	-	80 000	58 500
Variation de la juste valeur des titres négociables	7 500	-	3 500	11 000	(2 500)
	379 500 \$	124 000 \$	3 500 \$	507 000 \$	339 500 \$
Charges					
Coûts liés aux programmes	291 000 \$	97 000 \$	(4 000) \$	384 000 \$	286 500 \$
Charges administratives	43 650	14 550	-	58 200	45 000
Coûts liés aux levées de fonds	2 850	1 200	-	4 050	3 000
Honoraires	11 250	3 750	-	15 000	10 800
Amortissement	-	-	4 000	4 000	-
	348 750 \$	116 500 \$	- \$	465 250 \$	345 300 \$
Excédent (insuffisance) des produits par rapport aux charges	30 750	7 500	3 500	41 750	(5 800)
Actif net au début de l'exercice	451 250	-	-	451 250	457 050
Acquisition à des conditions avantageuses	-	-	64 000	64 000	-
Actif net à la fin de l'exercice	482 000 \$	7 500 \$	67 500 \$	557 000 \$	451 250 \$

Voici une description de chacun des ajustements présentés ci-dessus :

- Les états des résultats et de l'évolution de l'actif net de l'organisme pour l'exercice clos le 31 mars 2023 et de la fondation pour la période allant du 1^{er} octobre 2022 au 31 mars 2023 (soit la période postérieure au regroupement) constituent le point de départ de l'état consolidé des résultats et de l'évolution de l'actif net pour l'exercice clos le 31 mars 2023.
- Comme il est indiqué plus haut, avant le regroupement, la fondation évaluait ultérieurement ses placements dans des titres négociables au coût après amortissement. L'entité issue du regroupement a choisi la méthode comptable qui consiste à évaluer ultérieurement les placements dans des titres négociables à la juste valeur. Par conséquent, la variation de la juste valeur de 3 500 \$ pour la période allant du 1^{er} octobre 2022 au 31 mars 2023 doit être comptabilisée dans les états financiers consolidés.
- L'ajustement des coûts liés aux programmes comprend deux composantes :
 - une augmentation de 6 000 \$ des coûts liés aux programmes en raison de l'augmentation correspondante du coût des stocks d'aliments pour les ramener à leur juste valeur à la date de regroupement, laquelle a été passée en charges au cours de la période allant du 1^{er} octobre 2022 au 31 mars 2023;
 - une réduction de 10 000 \$ des coûts liés aux programmes en raison de l'inscription à l'actif des immobilisations acquises par la fondation après le regroupement.
- En raison de la comptabilisation des immobilisations de la fondation à la date d'acquisition ainsi que des immobilisations additionnelles acquises par la fondation après le regroupement, un amortissement de 4 000 \$ a été comptabilisé pour la période allant du 1^{er} octobre 2022 au 31 mars 2023. Il a été déterminé que le nom commercial avait une durée de vie utile indéfinie, raison pour laquelle il n'est pas amorti.
- Une acquisition à des conditions avantageuses a été comptabilisée directement dans l'actif net pour tenir compte de l'écart entre la contrepartie transférée, dont la valeur est nulle, et la juste valeur de l'actif net acquis, qui est de 64 000 \$ (comme il est indiqué plus haut).

Il convient de noter qu'aucun ajustement n'est requis pour les coûts de transaction liés à l'acquisition, car ces coûts ont été passés en charges par chaque entité dans les honoraires. Conformément au chapitre 4449, l'acquéreur passe en charges les coûts connexes à l'acquisition dans les périodes au cours desquelles les coûts sont engagés et les services, reçus.

Ajustement de la période d'évaluation

Dans l'exemple ci-dessus, la juste valeur du nom commercial de la fondation à la date d'acquisition était connue avant la fin de la période de présentation de l'information financière (c'est-à-dire au cours de l'exercice clos le 31 mars 2023). Toutefois, si le regroupement était survenu à une date plus proche du 31 mars 2023 (par exemple, le 28 mars 2023), la détermination définitive de la juste valeur du nom commercial n'aurait peut-être pas été achevée avant la fin de la période de présentation de l'information financière. Par conséquent, selon les indications du chapitre 4449, l'entité issue du regroupement devrait présenter un montant provisoire au titre de la juste valeur du nom commercial.

La détermination définitive de la juste valeur du nom commercial serait probablement achevée au début de l'exercice clos le 31 mars 2024. L'organisme devrait apporter des ajustements relativement au montant provisoire comptabilisé au titre du nom commercial, du fait de la détermination définitive de sa juste valeur. S'il a été déterminé, par exemple, que la juste valeur définitive du nom commercial était de 25 000 \$ au lieu de 15 000 \$, alors, dans ses états financiers consolidés pour l'exercice clos le 31 mars 2024, l'organisme devrait augmenter la valeur du nom commercial dans les chiffres comparatifs de l'état consolidé de la situation financière (c'est-à-dire dans l'état consolidé de la situation financière au 31 mars 2023, comme le montrent les états financiers consolidés pour l'exercice clos le 31 mars 2024).

De plus, étant donné que la juste valeur du nom commercial a une incidence correspondante sur l'acquisition à des conditions avantageuses comptabilisée, l'autre volet de cet ajustement consisterait à augmenter l'acquisition à des conditions avantageuses comptabilisée dans les chiffres comparatifs de l'état consolidé des résultats et de l'évolution de l'actif net (c'est-à-dire l'état consolidé des résultats et de l'évolution de l'actif net pour l'exercice clos le 31 mars 2023, comme le montrent les états financiers consolidés pour l'exercice clos le 31 mars 2024).

Informations à fournir sur l'acquisition

Voici un exemple d'informations à fournir sur l'acquisition dans les états financiers consolidés de l'organisme pour l'exercice clos le 31 mars 2023 :

X. Regroupement

Le 1^{er} octobre 2022, l'organisme a fait l'acquisition de la Fondation E. Rose (la fondation), un organisme sans but lucratif dont l'objectif principal est de recueillir et de verser des fonds pour soutenir des activités éducatives et d'enrichissement dans la ville de Richmond Hill, principalement au moyen de son programme de nutrition pour les élèves qui vise à fournir des repas et des collations aux élèves du primaire

dans le besoin. La principale raison d'effectuer le regroupement était de consolider et de rationaliser les activités des deux entités parties au regroupement de sorte que des programmes parascolaires et de nutrition puissent être offerts dans les villes de Richmond Hill et de Vaughan ainsi que dans d'autres collectivités dans le besoin de la région du Grand Toronto. Aucune contrepartie n'a été transférée dans le cadre de l'acquisition.

Ce regroupement a été comptabilisé comme une acquisition conformément au chapitre 4449, « Regroupements d'organismes sans but lucratif », des normes comptables canadiennes pour les organismes sans but lucratif; par conséquent, les résultats d'exploitation à compter du 1^{er} octobre 2022 ont été inclus dans les états financiers consolidés de l'organisme.

Les montants comptabilisés au titre des actifs acquis et des passifs repris à la date d'acquisition sont les suivants :

Actif net acquis	Montant comptabilisé
Trésorerie et équivalents de trésorerie	420 000 \$
Titres négociables	110 000
Créances clients	12 000
Stocks	126 000
Frais payés d'avance	4 500
Actifs incorporels	15 000
Immobilisations	30 000
Fournisseurs et charges à payer	(100 000)
Apports reportés	(278 500)
Dette à long terme	(275 000)
	64 000 \$

L'écart de 64 000 \$ entre la contrepartie transférée, dont la valeur est nulle, et le solde net des montants, à la date d'acquisition, des actifs identifiables acquis et des passifs repris, qui est de 64 000 \$, a été comptabilisé comme une augmentation directe de l'actif net dans l'état consolidé des résultats et de l'évolution de l'actif net pour l'exercice clos le 31 mars 2023.

Comparaison entre la fusion et l'acquisition

État combiné/consolidé de la situation financière à la date de regroupement

Voici, sur la base des informations ci-dessus, une comparaison de l'état combiné/consolidé de la situation financière des entités parties au regroupement au 1^{er} octobre 2022 (soit la date de regroupement) lorsque le regroupement est comptabilisé comme une fusion ou comme une acquisition :

Fondation E. Rose pour la réussite des élèves			
État combiné/consolidé de la situation financière			
Au 1 ^{er} octobre 2022	Acquisition	Fusion	Écart
Actifs			
À court terme			
Trésorerie et équivalents de trésorerie	1 050 000 \$	1 050 000 \$	- \$
Titres négociables	245 000	245 000	-
Créances clients	30 000	30 000	-
Stocks	306 000	300 000	6 000
Frais payés d'avance	11 250	11 250	-
	1 642 250	1 636 250	6 000
Actifs incorporels	15 000	-	15 000
Immobilisations	30 000	-	30 000
	1 687 250 \$	1 636 250 \$	51 000 \$
Passifs			
À court terme			
Fournisseurs et charges à payer	197 500 \$	162 500 \$	35 000 \$
Tranche à court terme de la dette à long terme	23 500	25 000	(1 500)
Apports reportés	685 000	685 000	-
	906 000	872 500	33 500
Dette à long terme	251 500	267 500	(16 000)
	1 157 500 \$	1 140 000 \$	17 500 \$
Actif net			
Non affecté	529 750	496 250	33 500
	1 687 250 \$	1 636 250 \$	51 000 \$

Voici une explication de chaque écart identifié ci-dessus :

- Les stocks sont comptabilisés à leur juste valeur à la date d'acquisition dans le cadre d'un regroupement comptabilisé comme une acquisition, mais ils sont évalués à leur valeur comptable (c'est-à-dire au plus faible du coût et de la valeur nette de réalisation) dans le cadre d'un regroupement comptabilisé comme une fusion. Dans le cas qui nous occupe, la juste valeur des stocks était supérieure de 6 000 \$ à leur valeur comptable à la date d'acquisition.
- Comme il est indiqué plus haut, après le regroupement, le seuil des produits est franchi, de sorte que l'entité issue du regroupement ne peut pas se prévaloir des exemptions prévues aux chapitres 4433 et 4434 pour passer en charges les immobilisations corporelles et les actifs incorporels lors de leur acquisition. Dans le cas de la fusion, l'entité issue du regroupement a choisi d'appliquer ce choix de méthode comptable de façon prospective (c'est-à-dire que seuls les immobilisations corporelles et les actifs incorporels acquis après la date de regroupement doivent être inscrits à l'actif). Toutefois, dans le cas de l'acquisition, le non-respect de cette exemption a entraîné l'obligation de comptabiliser à leur juste valeur à la date d'acquisition les immobilisations corporelles ou les actifs incorporels détenus par l'organisme acquis. C'est ce qui a conduit à la comptabilisation d'immobilisations corporelles de 30 000 \$ et d'actifs incorporels de 15 000 \$ à la date d'acquisition.
- À la date de regroupement, un passif éventuel non comptabilisé existait dans les états financiers de la fondation en raison d'une poursuite pour congédiement injustifié intentée contre la fondation par un ancien employé. La fondation n'avait pas comptabilisé de passif éventuel dans ses états financiers, car, selon les responsables de la gouvernance, il était peu probable qu'un événement futur confirme qu'un passif avait été engagé à la date des états financiers (c'est-à-dire que les critères de comptabilisation du chapitre 3290 n'étaient pas remplis). Toutefois, le 1^{er} octobre 2022, il a été déterminé qu'il existe une obligation actuelle résultant d'un événement passé et que la juste valeur de 35 000 \$ de ce passif éventuel pourrait être évaluée de façon fiable. Par conséquent, selon les critères de comptabilisation du chapitre 4449, un passif au titre de cette éventualité a été comptabilisé à la date d'acquisition. Lorsque le regroupement est comptabilisé comme une fusion, ce passif éventuel n'est pas comptabilisé puisque les critères de comptabilisation du chapitre 3290 ne sont toujours pas remplis.
- La dette à long terme a été réévaluée à sa juste valeur à la date de regroupement dans le cas de l'acquisition, mais elle est demeurée à sa valeur comptable dans le cas de la fusion.

- L'écart entre les deux scénarios concernant l'actif net à la fin de l'exercice comprend trois composantes :
 - Tant pour la fusion que pour l'acquisition, les titres négociables ont été réévalués à leur juste valeur à la date de regroupement. La justification de chaque réévaluation, cependant, était différente. Dans le cas de la fusion, les titres négociables ont été réévalués à leur juste valeur afin d'uniformiser les méthodes comptables des entités parties au regroupement. Toutefois, dans le cas de l'acquisition, les titres négociables ont été évalués à leur juste valeur à la date d'acquisition, comme les autres actifs identifiables acquis dans le cadre du regroupement. Bien que cela ne donne pas lieu à un écart entre la fusion et l'acquisition en ce qui concerne l'actif net de l'entité issue du regroupement, il est important de noter les divergences dans les raisons ayant conduit au même ajustement, selon chaque scénario.
 - Dans le cas de l'acquisition, une acquisition à des conditions avantageuses a été comptabilisée pour un montant de 64 000 \$, ce qui correspond à la juste valeur de l'actif net acquis à la date d'acquisition, étant donné qu'aucune contrepartie n'a été transférée dans le cadre du regroupement. Aucun ajustement de cette nature n'a été comptabilisé dans le cas de la fusion, puisque les actifs acquis et les passifs repris sont évalués à leur valeur comptable. Le gain de 64 000 \$ sur l'acquisition à des conditions avantageuses comprend toutefois la réévaluation de 20 000 \$ des titres négociables pour les ramener à leur juste valeur à la date d'acquisition. Le montant de 20 000 \$ est également inclus dans l'actif net dans le cas de la fusion. Par conséquent, cela se traduit par une augmentation nette de l'actif net de 44 000 \$ pour la fusion comparativement à l'acquisition.
 - L'actif net de 10 500 \$ de la fondation qui existait à la date d'acquisition doit être retiré du scénario de l'acquisition. Cet actif net n'est pas retiré du scénario de la fusion puisque l'entité issue du regroupement présente des informations comparatives reflétant les résultats cumulés des exercices antérieurs au regroupement comme si les entités avaient toujours été regroupées. Par conséquent, l'actif net combiné dans le scénario de la fusion comprend un montant de 10 500 \$ au titre de l'actif net antérieur à l'acquisition qui n'est pas inclus dans l'actif net consolidé dans le scénario de l'acquisition.

États combinés/consolidés des résultats et de l'évolution de l'actif net

Voici, sur la base des informations ci-dessus, une comparaison des états combinés/consolidés des résultats et de l'évolution de l'actif net pour les exercices clos les 31 mars 2022 et 2023 lorsque le regroupement est comptabilisé comme une fusion ou comme une acquisition :

Fondation E. Rose pour la réussite des élèves État combiné/ consolidé des résultats et de l'évolution de l'actif net Exercice clos le 31 mars 2023	2023 Acquisition	2023 Fusion	2023 Écart	2022 Acquisition	2022 Fusion	2022 Écart
Produits						
Ville de Richmond Hill	57 500 \$	115 000 \$	(57 500) \$	- \$	105 000 \$	(105 000) \$
Ville de Vaughan	172 500	172 500	-	157 500	157 500	-
Ministère des Enfants et des Services sociaux et communautaires	186 000	232 500	(46 500)	126 000	210 000	(84 000)
Dons	80 000	100 000	(20 000)	58 500	97 500	(39 000)
Variation de la juste valeur des titres négociables	11 000	16 000	(5 000)	(2 500)	(7 500)	5 000
	507 000 \$	636 000 \$	(129 000) \$	339 500 \$	562 500 \$	(223 000) \$
Charges						
Coûts liés aux programmes	384 000 \$	475 000 \$	(91 000) \$	286 500 \$	477 500 \$	(191 000) \$
Charges administratives	58 200	72 750	(14 550)	45 000	75 000	(30 000)
Coûts liés aux levées de fonds	4 050	4 750	(700)	3 000	5 000	(2 000)
Honoraires	15 000	18 750	(3 750)	10 800	18 000	(7 200)
Amortissement	4 000	1 000	3 000	-	-	-
	465 250 \$	572 250 \$	(107 000) \$	345 300 \$	575 500 \$	(230 200) \$
Excédent (insuffisance) des produits par rapport aux charges	41 750	63 750	(22 000)	(5 800)	(13 000)	7 200
Actif net au début de l'exercice	451 250	463 750	(12 500)	457 050	476 750	(19 700)
Acquisition à des conditions avantageuses	64 000	-	64 000	-	-	-
Actif net à la fin de l'exercice	557 000 \$	527 500 \$	29 500 \$	451 250 \$	463 750 \$	(12 500) \$

Comme le montre le tableau ci-dessus, il existe de nombreux écarts entre les états combinés/consolidés des résultats et de l'évolution de l'actif net des entités parties au regroupement selon que le regroupement est comptabilisé comme une fusion ou comme une acquisition. Les principaux écarts résultent de ce qui suit :

- Dans le scénario de la fusion, l'état combiné des résultats et de l'évolution de l'actif net est préparé comme si les deux entités avaient toujours été regroupées. Par conséquent, les chiffres comparatifs comprennent les résultats d'exploitation des deux entités, et les chiffres de l'exercice clos le 31 mars 2023 comprennent les résultats d'exploitation de la fondation pour l'ensemble de l'exercice. Dans le scénario de l'acquisition, les chiffres comparatifs comprennent uniquement les résultats d'exploitation de l'organisme; les chiffres de l'exercice clos le 31 mars 2023 ne comprennent que les résultats d'exploitation de la fondation postérieurs à la date d'acquisition.
- L'état consolidé des résultats et de l'évolution de l'actif net dans le scénario de l'acquisition comprend également certains ajustements relatifs aux ajustements de la juste valeur apportés aux actifs acquis et aux passifs repris à la date d'acquisition (par exemple, amortissement des immobilisations corporelles, augmentation des coûts liés aux programmes en raison de l'augmentation de la juste valeur des stocks d'aliments à la date d'acquisition, etc.). Pour plus de précisions à cet égard, il convient de se reporter aux explications fournies plus haut concernant les ajustements apportés à l'état consolidé des résultats et de l'évolution de l'actif net dans le scénario de l'acquisition de l'exemple détaillé. Aucun ajustement de cette nature n'est effectué dans le scénario de la fusion.
- Dans le scénario de l'acquisition, une acquisition à des conditions avantageuses est comptabilisée directement dans l'actif net au montant correspondant à l'écart entre la juste valeur de la contrepartie transférée dans le cas de l'acquisition, qui est nulle, et la juste valeur de l'actif net acquis. Aucun montant de cette nature n'est comptabilisé dans le scénario de la fusion.

Scénario C : Le regroupement est comptabilisé comme une acquisition – L'acquéreur ne consolide pas les OSBL contrôlés après la comptabilisation initiale

Comme il est indiqué au paragraphe 21 du chapitre 4449, si l'organisme choisit de fournir des informations sur les OSBL contrôlés selon le chapitre 4450, plutôt que de les consolider, il doit seulement identifier l'acquéreur, déterminer la date de regroupement et se conformer aux obligations d'information énoncées au chapitre 4449.

Critères de comptabilisation à titre d'acquisition

Dans ce scénario, nous supposons que les cinq critères nécessaires pour que ce regroupement soit comptabilisé comme une fusion n'ont pas été remplis. Par conséquent, ce regroupement sera comptabilisé comme une acquisition.

- Dans son communiqué de presse annonçant le regroupement, l'organisme a indiqué qu'il avait acquis les activités de la fondation et qu'il prévoyait de les étendre à d'autres secteurs de la région du Grand Toronto. Les modalités de l'accord de regroupement confèrent à l'organisme le droit de nommer 8 des 10 membres du conseil d'administration de la fondation.
- Les projections de flux de trésorerie de la fondation indiquaient qu'elle aurait de la difficulté à rembourser sa dette à long terme au cours des prochaines années, ce qui préoccupait ses bailleurs de fonds. De ce fait, les prêteurs ont demandé à la fondation de trouver d'autres sources de financement ou de se regrouper avec une autre entité afin de s'assurer que la dette puisse être remboursée. Dans le cadre de la négociation des modalités du regroupement, les responsables de la gouvernance de la fondation n'ont participé ni à l'établissement des structures de gouvernance et de gestion de l'organisme issu du regroupement, ni à la sélection des membres de la direction.
- Aucune contrepartie n'a été versée à une partie extérieure par suite du regroupement.
- La raison d'être de l'entité issue du regroupement intégrera celles de la fondation et de l'organisme.
- À la date de regroupement, il n'y a pas eu de baisse importante ou de baisse importante prévue des services qu'offre la fondation ou l'organisme. Aucun programme ou service ne fera l'objet d'une réduction. L'objectif du regroupement est en fait d'accroître les programmes et les services offerts par l'entité issue du regroupement en augmentant les ressources disponibles.

Identification de l'acquéreur

La première étape lors de l'application de la méthode de l'acquisition consiste à déterminer qui est l'acquéreur. L'acquéreur est l'OSBL qui obtient le contrôle de l'organisme acquis. Un organisme est présumé contrôler une autre entité lorsqu'il détient le droit de nommer la majorité des membres votants du conseil d'administration de cette autre entité. Dans le cas qui nous occupe, par suite du regroupement, l'organisme s'est vu conférer la capacité de nommer 8 des 10 administrateurs de la fondation. Par conséquent, l'organisme contrôle la fondation et en est l'acquéreur, et la fondation est l'organisme acquis.

Détermination de la date de regroupement

La deuxième étape lors de l'application de la méthode de l'acquisition consiste à déterminer la date de regroupement. La date de regroupement est la date à laquelle un OSBL acquiert un ou plusieurs autres OSBL (c'est-à-dire qu'il en obtient le contrôle). Dans le cas qui nous occupe, l'accord de regroupement a été signé le 1^{er} octobre 2022. Cet accord confère à l'organisation le droit de nommer la majorité des membres du conseil d'administration de la fondation. Par conséquent, le 1^{er} octobre 2022 constitue la date de regroupement aux fins de la comptabilisation de l'acquisition.

Informations à fournir sur l'acquisition

Voici un exemple d'informations à fournir sur l'acquisition dans les états financiers non consolidés de l'organisme pour l'exercice clos le 31 mars 2023 :

X. Regroupement

Le 1^{er} octobre 2022, l'organisme a fait l'acquisition de la Fondation E. Rose (la fondation), un organisme sans but lucratif dont l'objectif principal est de recueillir et de verser des fonds pour soutenir des activités éducatives et d'enrichissement dans la ville de Richmond Hill, principalement au moyen de son programme de nutrition pour les élèves qui vise à fournir des repas et des collations aux élèves du primaire dans le besoin. La principale raison d'effectuer le regroupement était de consolider et de rationaliser les activités des deux entités parties au regroupement de sorte que des programmes parascolaires et de nutrition puissent être offerts dans les villes de Richmond Hill et de Vaughan ainsi que dans d'autres collectivités dans le besoin de la région du Grand Toronto.