

RÈGLEMENT (CE) N° 495/2009 DE LA COMMISSION

du 3 juin 2009

modifiant le règlement (CE) n° 1126/2008 de la Commission portant adoption de certaines normes comptables internationales conformément au règlement (CE) n° 1606/2002 du Parlement européen et du Conseil, pour ce qui concerne la norme internationale d'information financière (IFRS) 3

(Texte présentant de l'intérêt pour l'EEE)

LA COMMISSION DES COMMUNAUTÉS EUROPÉENNES,

vu le traité instituant la Communauté européenne,

vu le règlement (CE) n° 1606/2002 du Parlement européen et du Conseil du 19 juillet 2002 sur l'application des normes comptables internationales ⁽¹⁾, et notamment son article 3, paragraphe 1,

considérant ce qui suit:

(1) Certaines normes comptables internationales et les interprétations, telles qu'elles existaient au 15 octobre 2008, ont été adoptées par le règlement (CE) n° 1126/2008 ⁽²⁾ de la Commission.

(2) Le 10 janvier 2008, l'International Accounting Standards Board (IASB) a publié la norme internationale d'information financière IFRS 3 (révisée) *Regroupements d'entreprises* (ci-après «norme IFRS 3 révisée»). La norme IFRS 3 révisée établit les principes et les règles selon lesquels, lors d'un regroupement d'entreprises, l'acquéreur doit comptabiliser et évaluer dans sa comptabilité les différents éléments (tels que les actifs identifiables, les passifs assumés, les participations sans contrôle et le goodwill) liés au traitement comptable de l'opération d'acquisition. Elle détermine également les informations à fournir au sujet de ce type d'opérations.

(3) La consultation du groupe d'experts technique (TEG) du Groupe consultatif pour l'information financière en Europe (EFRAG) a confirmé que la norme IFRS 3 révisée satisfait aux conditions techniques d'adoption énoncées à l'article 3, paragraphe 2, du règlement (CE) n° 1606/2002. Conformément à la décision 2006/505/CE de la Commission du 14 juillet 2006 instituant un comité d'examen des avis sur les normes comptables destiné à conseiller la Commission sur l'objectivité et la neutralité des avis du Groupe consultatif pour l'information financière en Europe (EFRAG) ⁽³⁾, le comité d'examen des avis sur les normes comptables a examiné l'avis de l'EFRAG sur l'adoption des normes et en a confirmé le caractère équilibré et objectif à la Commission.

(4) L'adoption de la norme IFRS 3 révisée implique, par voie de conséquence, de modifier les normes IFRS 1, IFRS 2 et IFRS 7, les normes comptables internationales IAS 12, IAS 16, IAS 28, IAS 32, IAS 33, IAS 34, IAS 36, IAS 37, IAS 38, IAS 39 et l'interprétation IFRIC 9 de l'International Financial Reporting Interpretations Committee (IFRIC) afin de garantir la cohérence interne du corps des normes comptables internationales.

(5) Le règlement (CE) n° 1126/2008 doit donc être modifié en conséquence.

(6) Les mesures prévues au présent règlement sont conformes à l'avis du comité de réglementation comptable,

A ARRÊTÉ LE PRÉSENT RÈGLEMENT:

Article premier

L'annexe du règlement (CE) n° 1126/2008 est modifiée comme suit:

1) La norme internationale d'information financière IFRS 3 *Regroupements d'entreprises* est remplacée par la norme IFRS 3 révisée comme indiqué à l'annexe du présent règlement;

2) Les normes IFRS 1, IFRS 2 et IFRS 7, les normes comptables internationales IAS 12, IAS 16, IAS 28, IAS 32, IAS 33, IAS 34, IAS 36, IAS 37, IAS 38, IAS 39 et l'interprétation IFRIC 9 de l'International Financial Reporting Interpretations Committee (IFRIC) sont modifiées conformément aux modifications de la norme IFRS 3 comme indiqué à l'annexe du présent règlement.

Article 2

Les entreprises appliquent la norme IFRS 3 révisée, telle qu'elle figure à l'annexe du présent règlement, au plus tard à la date d'ouverture de leur premier exercice commençant après le 30 juin 2009.

⁽¹⁾ JO L 243 du 11.9.2002, p. 1.

⁽²⁾ JO L 320 du 29.11.2008, p. 1.

⁽³⁾ JO L 199 du 21.7.2006, p. 33.

Article 3

Le présent règlement entre en vigueur le troisième jour suivant celui de sa publication au *Journal officiel de l'Union européenne*.

Le présent règlement est obligatoire dans tous ses éléments et directement applicable dans tout État membre.

Fait à Bruxelles, le 3 juin 2009.

Par la Commission
Charlie McCREEVY
Membre de la Commission

ANNEXE

NORMES COMPTABLES INTERNATIONALES

IFRS 3	Regroupements d'entreprises
--------	-----------------------------

NORME INTERNATIONALE D'INFORMATION FINANCIÈRE 3

Regroupements d'entreprises

OBJECTIF

1. L'objectif de la présente Norme consiste à améliorer la pertinence, la fiabilité et la comparabilité de l'information que fournit dans ses états financiers une entité présentant les états financiers relatifs à un *regroupement d'entreprises* et à ses effets. À cet effet, la présente Norme établit les principes et les conditions qui régissent la manière dont l'acquéreur:
 - a) comptabilise et évalue dans ses états financiers les actifs *identifiables* acquis, les passifs repris et toute *participation ne donnant pas le contrôle* dans l'entreprise acquise;
 - b) comptabilise et évalue le *goodwill* acquis dans le regroupement d'entreprises ou le profit résultant d'une acquisition à des conditions avantageuses; et
 - c) détermine quelles sont les informations à fournir pour permettre aux utilisateurs des états financiers d'évaluer la nature et les effets financiers du regroupement d'entreprises.

CHAMP D'APPLICATION

2. La présente Norme s'applique à une transaction ou à un autre événement qui répond à la définition d'un regroupement d'entreprises. La présente Norme ne s'applique pas:
 - a) la formation d'une coentreprise.
 - b) l'acquisition d'un actif ou d'un groupe d'actifs qui ne constitue pas une *entreprise*. Dans de tels cas, l'acquéreur doit identifier et comptabiliser les actifs individuels identifiables acquis (y compris les actifs qui répondent à la définition - et qui satisfont aux critères - d'*immobilisations incorporelles* dans IAS 38 *Immobilisations incorporelles*) et les passifs repris. Le coût du groupe doit être attribué aux actifs et passifs individuels identifiables d'après leurs *justes valeurs* relatives à la date d'acquisition. Une telle transaction ou un tel événement n'engendre pas de goodwill.
 - c) une combinaison d'entités ou d'entreprises sous contrôle commun (les paragraphes B1 à B4 fournissent un guide d'application).

IDENTIFICATION D'UN REGROUPEMENT D'ENTREPRISES

3. **Une entité doit déterminer si une transaction ou un autre événement constitue un regroupement d'entreprises en appliquant la définition de la présente Norme, qui prévoit que les actifs acquis et les passifs repris doivent constituer une entreprise. Si les actifs acquis ne constituent pas une entreprise, l'entité préparant les états financiers doit comptabiliser cette transaction ou autre événement comme une acquisition d'actifs. Les paragraphes B5 à B12 fournissent un guide d'application sur l'identification d'un regroupement d'entreprises et la définition d'une entreprise.**

LA MÉTHODE DE L'ACQUISITION

4. **Une entité doit comptabiliser tout regroupement d'entreprises par l'application de la méthode de l'acquisition.**
5. Appliquer la méthode de l'acquisition signifie:
 - a) identifier l'acquéreur;
 - b) déterminer la *date d'acquisition*;
 - c) comptabiliser et évaluer les actifs identifiables acquis, les passifs repris et toute participation ne donnant pas le contrôle dans l'entreprise acquise; et
 - d) comptabiliser et évaluer le goodwill ou le profit résultant d'une acquisition à des conditions avantageuses.

Identification de l'acquéreur

6. **Dans tout regroupement d'entreprises, il est nécessaire d'identifier l'acquéreur.**
7. Le commentaire dans IAS 27 *États financiers consolidés et individuels* doit être utilisé pour identifier l'acquéreur – à savoir l'entité qui obtient le *contrôle* de l'entreprise acquise. Si un regroupement d'entreprises a eu lieu mais que l'application du commentaire dans IAS 27 ne désigne pas clairement, parmi les entités qui se regroupent, celle qui est l'acquéreur, il sera tenu compte des critères détaillés aux paragraphes B14 à B18 pour le déterminer.

Détermination de la date d'acquisition

8. **L'acquéreur doit identifier la date d'acquisition, qui est la date à laquelle il obtient le contrôle de l'entreprise acquise.**

9. La date à laquelle l'acquéreur obtient le contrôle de l'entreprise acquise est généralement la date à laquelle l'acquéreur procède au transfert juridique de la contrepartie, acquiert les actifs et reprend les passifs de l'entreprise acquise – la date de «closing». L'acquéreur pourrait cependant obtenir le contrôle à une date antérieure ou postérieure à la date de «closing». Par exemple, la date d'acquisition précède la date de «closing» si un accord écrit prévoit que l'acquéreur obtient le contrôle de l'entreprise acquise à une date antérieure à la date de «closing». Un acquéreur doit prendre en compte tous les faits et circonstances pertinents pour l'identification de la date d'acquisition.

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

Principe de comptabilisation

10. **À la date d'acquisition, l'acquéreur doit comptabiliser, séparément du goodwill, les actifs identifiables acquis, les passifs repris et toute participation ne donnant pas le contrôle dans l'entreprise acquise. La comptabilisation des actifs identifiables acquis et des passifs repris est soumise aux conditions visées aux paragraphes 11 et 12.**

Conditions de comptabilisation

11. 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 *Cadre de préparation et de présentation des états financiers* à la date d'acquisition. Par exemple, les coûts auxquels l'acquéreur s'attend mais qu'il n'est pas obligé d'encourir à l'avenir, pour exécuter son plan visant à sortir une activité d'une entreprise acquise ou de mettre fin à l'emploi ou de déplacer les membres du personnel d'une entreprise acquise, ne sont pas des passifs à la date d'acquisition. 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 d'autres IFRS.
12. En outre, 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'entreprise acquise (ou son détenteur antérieur) ont échangé lors de la transaction de regroupement d'entreprises et non résulter de transactions séparées. L'acquéreur doit appliquer les commentaires des paragraphes 51 à 53 pour déterminer les actifs acquis ou les passifs repris qui font partie de l'échange visant l'entreprise acquise et le cas échéant, ceux qui résultent de transactions séparées à comptabiliser selon leur nature et selon les IFRS applicables.
13. L'application par l'entreprise acquise du principe et des conditions de comptabilisation peuvent aboutir à la comptabilisation de certains actifs et passifs que l'entreprise acquise n'avait pas précédemment comptabilisés en tant qu'actifs et passifs dans ses états financiers. Par exemple, l'acquéreur comptabilise les immobilisations incorporelles identifiables acquises, telles qu'une marque, un brevet ou une relation commerciale, que l'entreprise acquise n'a pas comptabilisé en tant qu'actifs dans ses états financiers parce qu'elle les a développés en interne et qu'elle a comptabilisé les coûts correspondants en charges.
14. Les paragraphes B28 à B40 fournissent des commentaires pour la comptabilisation de locations simples et d'immobilisations incorporelles. Les paragraphes 22 à 28 précisent les types d'actifs et de passifs identifiables qui comprennent des éléments pour lesquelles la présente Norme prévoit des exceptions limitées au principe et aux conditions de comptabilisation.

Classer ou désigner des actifs identifiables acquis et des passifs éventuels repris lors d'un regroupement d'entreprises

15. **À la date d'acquisition, l'acquéreur doit classer ou désigner les actifs identifiables acquis et les passifs repris de manière à permettre l'application ultérieure d'autres IFRS. L'acquéreur doit procéder à ces classifications ou désignations sur la base des dispositions contractuelles, des conditions économiques, de ses politiques comptables ou de gestion et d'autres conditions pertinentes en vigueur à la date d'acquisition.**
16. Dans certaines situations, les IFRS autorisent un traitement comptable différent selon la manière dont une entité classe ou désigne un actif ou un passif donné. Les exemples de classifications ou de désignation que doit faire un acquéreur sur la base des conditions pertinentes prévalant à la date d'acquisition comprennent, sans être exhaustifs:
- a) le classement d'actifs financiers et de passifs financiers particuliers en tant qu'actif financier ou passif financier à la juste valeur par le compte de résultat, ou en tant qu'actif financier disponible à la vente ou détenu jusqu'à l'échéance, selon IAS 39 *Instruments financiers: comptabilisation et évaluation*;
 - b) la désignation d'un instrument dérivé comme en tant qu'instrument de couverture selon IAS 39; et
 - c) l'appréciation pour déterminer si un instrument dérivé incorporé doit être séparé de son contrat hôte selon IAS 39 (ce qui est une question de «classification» selon les termes de cette Norme).

17. La présente Norme prévoit deux exceptions au principe visé au paragraphe 15:
- la classification d'un contrat de location soit comme une location simple soit comme une location-financement selon IAS 17 *Contrats de location*; et
 - la classification d'un contrat en tant que contrat d'assurance selon IFRS 4 *Contrats d'assurance*.

L'acquéreur doit classer ces contrats sur la base des termes contractuels et d'autres facteurs au commencement du contrat (ou bien, si les termes du contrat ont été modifiés d'une manière susceptible de modifier son classement, à la date de cette modification, qui pourrait être la date d'acquisition).

Principe d'évaluation

18. **L'acquéreur doit évaluer les actifs identifiables acquis et les passifs repris à leur juste valeur à la date d'acquisition.**
19. Pour chaque regroupement d'entreprise, l'acquéreur doit évaluer toute participation ne donnant pas le contrôle détenue dans l'entreprise acquise soit à la juste valeur, soit à la part proportionnelle de la participation contrôlante dans l'actif net identifiable de l'entreprise acquise.
20. Les paragraphes B41 à B45 fournissent des indications sur l'évaluation de la juste valeur d'actifs identifiables particuliers et d'une participation ne donnant pas le contrôle dans une entreprise acquise. Les paragraphes 24 à 31 précisent les types d'actifs et de passifs identifiables qui comprennent des éléments pour lesquels la présente Norme prévoit des exceptions limitées au principe d'évaluation.

Exceptions aux principes de comptabilisation ou aux principes d'évaluation

21. La présente Norme prévoit un nombre limité d'exceptions à ses principes de comptabilisation et d'évaluation. Les paragraphes 22 à 31 précisent à la fois les éléments particuliers pour lesquels des exceptions sont prévues et la nature de ces exceptions. L'acquéreur doit comptabiliser ces éléments en appliquant les dispositions des paragraphes 22 à 31, ce qui aboutira à ce que certains éléments soient:
- comptabilisés soit en appliquant des conditions de comptabilisation supplémentaires à celles des paragraphes 11 et 12, soit en appliquant les dispositions d'autres Normes, avec des résultats qui seront différents par rapport à l'application du principe et des conditions de comptabilisation.
 - Évalués à un montant autre que leur juste valeur à la date d'acquisition.

Exception au principe de comptabilisation

Passifs éventuels

22. IAS 37 *Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels* définit un passif éventuel comme étant:
- une obligation potentielle résultant d'événements passés et dont l'existence ne sera confirmée que par la survenance (ou non) d'un ou plusieurs événements futurs incertains qui ne sont pas totalement sous le contrôle de l'entité; ou
 - une obligation actuelle résultant d'événements passés mais qui n'est pas comptabilisée car:
 - il n'est pas probable qu'une sortie de ressources représentatives d'avantages économiques soit nécessaire pour éteindre l'obligation; ou
 - le montant de l'obligation ne peut être évalué avec une fiabilité suffisante.

23. Les dispositions de IAS 37 ne s'appliquent pas pour déterminer les passifs éventuels à comptabiliser à la date d'acquisition. Par contre, l'acquéreur doit comptabiliser à la date d'acquisition un passif éventuel repris à l'occasion d'un regroupement d'entreprises s'il s'agit d'une obligation actuelle découlant d'événements passés et si sa juste valeur peut être évaluée de manière fiable. Aussi, contrairement à IAS 37, l'acquéreur comptabilise un passif éventuel repris à l'occasion d'un regroupement d'entreprises à la date d'acquisition même s'il n'est pas probable qu'une sortie de ressources représentatives d'avantages économiques soit nécessaire pour éteindre l'obligation. Le paragraphe 56 fournit des indications sur la comptabilisation de passifs éventuels.

Exceptions à la fois aux principes de comptabilisation et aux principes d'évaluation

Impôts sur le résultat

24. L'acquéreur doit comptabiliser et évaluer un actif ou un passif d'impôt différé découlant des actifs acquis et des passifs repris lors d'un regroupement d'entreprises selon IAS 12 *Impôts sur le résultat*.

25. L'acquéreur doit comptabiliser les effets fiscaux potentiels de différences temporelles et de déficits fiscaux reportables d'une entreprise acquise qui existent à la date d'acquisition ou qui résultent de l'acquisition selon IAS 12.

Avantages du personnel

26. L'acquéreur doit comptabiliser et évaluer un passif (ou un actif, le cas échéant) relatif aux accords de retraite applicables aux membres du personnel de l'entreprise acquise selon IAS 19 *Avantages du Personnel*.

Actifs compensatoires

27. Dans un regroupement d'entreprises, le vendeur peut 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, le vendeur peut indemniser l'acquéreur contre les pertes supérieures à un montant spécifié pour un passif résultant d'une éventualité précise; En d'autres termes, le vendeur garantira que le passif de l'acquéreur n'excédera pas un montant spécifié. En conséquence, l'acquéreur obtient un actif compensatoire. L'acquéreur doit comptabiliser un actif compensatoire au moment même où il comptabilise l'élément donnant lieu à indemnisation, évalué sur la même base que l'élément donnant lieu à indemnisation, sous réserve de la nécessité d'une correction de valeur pour montants irrécouvrables. Dès lors, si l'indemnisation porte sur un actif ou un passif qui est comptabilisé à la date d'acquisition et évalué à sa juste valeur à la date d'acquisition, l'acquéreur doit comptabiliser l'actif compensatoire à la date d'acquisition, 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 due à des considérations de recouvrabilité sont inclus dans l'évaluation à la juste valeur et une correction de valeur séparée n'est pas nécessaire (le paragraphe B41 fournit le guide d'application correspondant).

28. Dans certaines circonstances, l'indemnisation peut porter sur un actif ou sur un passif qui constitue une exception aux principes de comptabilisation ou d'évaluation. Par exemple, une indemnisation peut porter sur un passif éventuel qui n'est pas comptabilisé à la date d'acquisition parce que sa juste valeur n'est pas évaluable de façon fiable à cette date. Par ailleurs, une indemnisation peut également porter sur un actif ou un passif, résultant par exemple d'un avantage du personnel qui est évalué sur une base autre que la juste valeur à la date d'acquisition. Dans ces circonstances, l'actif compensatoire sera comptabilisé et évalué d'après des hypothèses conformes à celles qui sont utilisées pour évaluer l'élément donnant lieu à 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. Le paragraphe 57 fournit des indications sur la comptabilisation d'un actif compensatoire.

Exceptions au principe d'évaluation

Droits recouverts

29. L'acquéreur doit évaluer la valeur d'un droit recouvert comptabilisé comme une immobilisation incorporelle sur la base de la durée de vie résiduelle du contrat correspondant, sans égard au fait que les intervenants du marché prennent ou non en compte le renouvellement potentiel de contrats pour déterminer sa juste valeur. Les paragraphes B35 et B36 fournissent le guide d'application correspondant.

Droits de paiement fondé sur des actions

30. L'acquéreur doit évaluer un passif ou un instrument de capitaux propres lié au remplacement de droits acquis à un paiement fondé sur des actions propres à l'entreprise acquise par des droits acquis à un paiement fondé sur des actions propres à l'acquéreur selon la méthode de IFRS 2 *Paiement fondé sur des actions*. (La présente Norme fait référence au résultat de cette méthode comme à «l'évaluation basée sur le marché» du droit.)

Actifs détenus en vue de la vente

31. L'acquéreur doit évaluer un actif non courant (ou un groupe d'actifs destiné à être cédé) acquis qui est classé comme étant détenu en vue de la vente à la date d'acquisition selon IFRS 5 *Actifs non courants détenus en vue de la vente et activités abandonnées* à la juste valeur diminuée des coûts de vente selon les paragraphes 15-18 de cette Norme.

Comptabiliser et évaluer le goodwill ou le profit résultant d'une acquisition à des conditions avantageuses

32. **L'acquéreur doit comptabiliser le goodwill à la date d'acquisition, évalué comme étant l'excédent de (a) par rapport à (b) ci-dessous:**

a) le total de:

- i) la contrepartie transférée, évaluée selon la présente Norme, qui impose généralement le recours à la juste valeur à la date d'acquisition (voir paragraphe 37);
- ii) le montant d'une participation ne donnant pas le contrôle dans l'entreprise acquise évaluée selon la présente Norme; et

iii) dans un regroupement d'entreprises réalisé par étapes (voir paragraphes 41 et 42), la juste valeur à la date d'acquisition de la participation précédemment détenue par l'acquéreur dans l'entreprise acquise.

b) le solde net des montants, à la date d'acquisition, des actifs identifiables acquis et des passifs repris, évaluées selon la présente Norme.

33. Dans un regroupement d'entreprises dans lequel l'acquéreur et l'entreprise acquise (ou ses détenteurs antérieurs) se limitent à échanger des parts de capitaux propres, il se peut que la juste valeur, à la date d'acquisition, des participations de l'entreprise acquise soient évaluables avec davantage de fiabilité que la juste valeur à la date d'acquisition des participations de l'acquéreur. Dans ce cas, l'acquéreur doit déterminer le montant du goodwill en utilisant la juste valeur à la date d'acquisition des parts de capitaux propres de l'entreprise acquise plutôt que la juste valeur à la date d'acquisition des parts de capitaux propres transférées. Pour déterminer le montant du goodwill dans un regroupement d'entreprises qui ne fait l'objet d'aucun transfert de contrepartie, l'acquéreur doit utiliser la juste valeur à la date d'acquisition de la participation de l'acquéreur dans l'entreprise acquise, déterminée en utilisant une technique de valorisation au lieu de la juste valeur à la date d'acquisition de la contrepartie transférée (paragraphe 32(a)(i)). Les paragraphes B46 à B49 fournissent le guide d'application correspondant.

Acquisitions à des conditions avantageuses

34. Un acquéreur peut parfois effectuer une acquisition à des conditions avantageuses, à savoir un regroupement d'entreprises pour lequel le montant visé au paragraphe 32(b) dépasse le total des montants visés au paragraphe 32(a). Si cet excédent subsiste après application des dispositions du paragraphe 36, l'acquéreur doit comptabiliser le profit correspondant en résultat à la date d'acquisition. Le profit sera attribué à l'acquéreur.
35. Une acquisition à des conditions avantageuses pourrait survenir, par exemple, dans le cas d'un regroupement d'entreprises à l'occasion d'une vente forcée, où le vendeur agit sous la contrainte. Toutefois, les exceptions au principe de comptabilisation ou d'évaluation pour certains éléments particuliers, abordées aux paragraphes 22 à 31, peuvent aboutir à la comptabilisation d'un profit (ou à la modification du montant d'un profit comptabilisé) sur une acquisition à des conditions avantageuses.
36. Avant de comptabiliser un profit sur une acquisition à des conditions avantageuses, l'acquéreur doit réexaminer s'il a correctement identifié tous les actifs acquis et tous les passifs repris; il doit également comptabiliser tous les actifs ou passifs additionnels identifiés lors de ce réexamen. L'acquéreur doit alors examiner les procédures utilisées pour évaluer les montants que la présente Norme impose de comptabiliser à la date d'acquisition pour les éléments suivants:
- a) les actifs identifiables acquis et les passifs repris;
 - b) la participation ne donnant pas le contrôle dans l'entreprise acquise, le cas échéant;
 - c) pour un regroupement d'entreprises réalisé par étapes, la participation précédemment détenue dans l'entreprise acquise par l'acquéreur; et
 - d) la contrepartie transférée.

L'objectif de cet examen consiste à s'assurer que les évaluations reflètent correctement la contrepartie de toutes les informations disponibles à la date d'acquisition.

La contrepartie transférée

37. La contrepartie transférée à l'occasion d'un regroupement d'entreprises doit être évaluée à la juste valeur, qui doit être calculée comme étant la somme des justes valeurs transférées par l'acquéreur, des passifs repris par l'acquéreur à l'égard des détenteurs antérieurs de l'entreprise acquise et des parts de capitaux propres émises par l'acquéreur. (Cependant, toute portion des droits de l'acquéreur à un paiement fondé sur des actions échangée contre des droits détenus par les salariés de l'entreprise acquise comprise dans la contrepartie transférée dans le regroupement d'entreprises doit être évaluée conformément au paragraphe 30 plutôt qu'à la juste valeur.) Sont des exemples de formes de contrepartie potentielles la trésorerie, d'autres actifs, une entreprise ou une filiale de l'acquéreur, une *contrepartie éventuelle*, des instruments de capitaux propres ordinaires ou préférentiels, des options, des warrants et les intérêts des sociétaires dans des *entités mutuelles*.
38. La contrepartie transférée peut inclure des actifs ou des passifs de l'acquéreur dont les valeurs comptables diffèrent de leur juste valeur à la date d'acquisition (par exemple des actifs non monétaires d'une entreprise de l'acquéreur). Dans ce cas, l'acquéreur doit réévaluer les actifs ou les passifs transférés à leur juste valeur à la date d'acquisition et comptabiliser en résultat les profits ou pertes qui en résultent éventuellement. Cependant, les actifs ou passifs transférés restent parfois au sein de l'entité regroupée après le regroupement d'entreprises (par exemple, parce que les actifs ou les passifs ont été transférés à l'entreprise acquise plutôt qu'à ses détenteurs antérieurs), et l'acquéreur en conserve donc le contrôle. Dans ce cas, l'acquéreur doit évaluer ces actifs et ces passifs à leur valeur comptable immédiatement avant la date d'acquisition; il ne doit comptabiliser en résultat un profit ou une perte sur les actifs ou passifs qu'il contrôle tant avant et après le regroupement d'entreprises.

Contrepartie éventuelle

39. La contrepartie que l'acquéreur transfère en échange de l'entreprise acquise comprend tout actif ou passif résultant d'un accord de contrepartie éventuelle (voir paragraphe 37). L'acquéreur doit comptabiliser la juste valeur de la contrepartie éventuelle à la date d'acquisition comme faisant partie de la contrepartie transférée en échange de l'entreprise acquise.
40. L'acquéreur doit comptabiliser une obligation de payer une contrepartie éventuelle en tant que passif ou en tant que capitaux propres sur la base des définitions d'un instrument de capitaux propres et d'un passif financier au paragraphe 11 de IAS 32 *Instruments financiers: Présentation*, ou d'autres normes applicables. L'acquéreur doit comptabiliser en tant qu'actif le droit de restituer une contrepartie préalablement transférée si certaines conditions spécifiées sont remplies. Le paragraphe 58 fournit des indications sur la comptabilisation de passifs éventuels.

Indications additionnelles pour l'application de la méthode de l'acquisition à certains types de regroupements d'entreprises

Un regroupement d'entreprises réalisé par étapes

41. Il arrive qu'un acquéreur obtienne le contrôle d'une entreprise dans laquelle il détenait une participation immédiatement avant la date d'acquisition. Par exemple, le 31 décembre 20X1, l'Entité A détient une participation ne donnant pas le contrôle de 35 pour cent dans l'Entité B. À cette date, l'Entité A acquiert une participation additionnelle de 40 pour-cent dans l'Entité B, qui lui donne le contrôle de l'Entité B. La présente Norme fait référence à une telle transaction comme à un regroupement d'entreprises réalisé par étapes, parfois également appelée «acquisition par étapes».
42. Dans un regroupement d'entreprises réalisé par étapes, l'acquéreur doit réévaluer la participation qu'il détenait précédemment dans l'entreprise acquise à la juste valeur à la date d'acquisition et comptabiliser l'éventuel profit ou perte en résultat. Il se peut que lors de périodes comptables antérieures, l'acquéreur ait comptabilisé les changements de valeur de sa participation dans l'entreprise acquise en autres éléments du résultat global (par exemple parce que l'investissement était classé comme étant disponible à la vente). Dans ce cas, le montant qui était comptabilisé en autres éléments du résultat global doit être comptabilisé sur la même base que si l'acquéreur avait directement sorti sa participation antérieure.

Un regroupement d'entreprises réalisé sans transfert de contrepartie

43. Parfois, un acquéreur obtient le contrôle d'une entreprise acquise sans transfert de contrepartie. La méthode de comptabilisation d'un regroupement d'entreprises dite «méthode de l'acquisition» s'applique à ces regroupements. C'est notamment le cas lorsque:
- L'entreprise acquise rachète un nombre suffisant de ses actions propres pour permettre à un investisseur existant (l'acquéreur) d'obtenir le contrôle.
 - Les droits de veto d'une minorité expirent alors qu'ils bloquaient auparavant la prise de contrôle par l'acquéreur d'une entreprise acquise dans laquelle l'acquéreur détenait les droits de vote majoritaires.
 - L'acquéreur et l'entreprise acquise décident de regrouper leurs entreprises exclusivement par contrat. L'acquéreur ne transfère aucune contrepartie en échange du contrôle d'une entreprise acquise et ne détient aucune participation dans l'entreprise acquise, ni à la date d'acquisition ni auparavant. Parmi les exemples de regroupement d'entreprises réalisés exclusivement par contrat figurent le regroupement de deux entreprises par le biais d'un accord de juxtaposition, ou encore la constitution d'une entreprise à double cotation.
44. Dans un regroupement d'entreprises réalisé exclusivement par contrat, l'acquéreur doit attribuer aux détenteurs de l'entreprise acquise le montant de l'actif net de l'entreprise acquise, comptabilisé selon la présente Norme. En d'autres termes, les parts de capitaux propres dans l'entreprise acquise détenues par des parties autres que l'acquéreur constituent une participation ne donnant pas le contrôle dans les états financiers postérieurs au regroupement de l'acquéreur, même si le résultat est que l'ensemble des participations dans l'entreprise acquise soit attribués à la participation ne donnant pas le contrôle.

Période d'évaluation

45. Si la comptabilisation initiale d'un regroupement d'entreprises est inachevée à la fin de la période de reporting au cours de laquelle le regroupement d'entreprises survient, l'acquéreur doit mentionner dans ses états financiers provisoires des montants relatifs aux éléments pour lesquels la comptabilisation est inachevée. Pendant la période d'évaluation, l'acquéreur doit ajuster, 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. Pendant la période d'évaluation, l'acquéreur doit également comptabiliser des actifs ou des passifs additionnels si des informations nouvelles sont obtenues à propos des faits et des circonstances qui prévalaient à la date d'acquisition et qui, si elles avaient été connues, auraient abouti à la comptabilisation de ces actifs et passifs à cette date. La période d'évaluation prend fin dès que l'acquéreur reçoit l'information qu'il recherchait à propos des faits et des circonstances qui prévalaient la date d'acquisition ou dès qu'il apprend qu'il est impossible d'obtenir des informations supplémentaires. Cependant, la période d'évaluation ne doit pas excéder un an à compter de la date d'acquisition.

46. La période d'évaluation est la période qui suit la date d'acquisition et pendant laquelle l'acquéreur peut ajuster les montants provisoires comptabilisés pour le regroupement d'entreprises. La période d'évaluation donne à l'acquéreur un délai raisonnable pour obtenir l'information nécessaire pour identifier et évaluer les éléments suivants à la date d'acquisition, conformément aux dispositions de la présente Norme:
- les actifs identifiables acquis, les passifs repris et toute participation ne donnant pas le contrôle dans l'entreprise acquise;
 - la contrepartie transférée pour l'entreprise acquise (ou l'autre montant utilisé pour évaluer le goodwill);
 - dans un regroupement d'entreprises réalisé par étapes, la participation précédemment détenue dans l'entreprise acquise par l'acquéreur; et
 - le goodwill ou le profit résultant dans le cas d'une acquisition à des conditions avantageuses.
47. L'entreprise acquise doit prendre en compte tous les critères pertinents pour déterminer si l'information obtenue après la date d'acquisition doit aboutir à un ajustement des montants provisoires comptabilisés ou si cette information résulte d'événements intervenus après la date d'acquisition. Les critères pertinents englobent la date à laquelle l'information additionnelle a été obtenue, et la capacité de l'acquéreur d'identifier un motif pour modifier les montants provisoires. Une information obtenue peu après la date d'acquisition est davantage susceptible de refléter les circonstances qui prévalaient à la date d'acquisition qu'une information obtenue plusieurs mois plus tard. Ainsi, à moins de pouvoir identifier un événement intervenu dans l'intervalle et qui a modifié sa juste valeur, la vente d'un actif à un tiers peu après la date d'acquisition pour un montant sensiblement différent de sa juste valeur provisoire déterminée à cette date est probablement indicative d'une erreur dans le montant provisoire.
48. L'acquéreur comptabilise une augmentation (une diminution) du montant provisoire comptabilisé pour un actif (un passif) identifiable par le biais d'une diminution (augmentation) du goodwill. Cependant, une information nouvelle obtenue pendant la période d'évaluation peut aboutir parfois à un ajustement du montant provisoire de plusieurs actifs ou passifs. Par exemple, l'acquéreur pourrait avoir repris un passif pour payer les dommages liés à un accident dans l'un des sites de l'entreprise acquise, dont tout ou partie est couvert par la police d'assurance responsabilité de l'entreprise acquise. Si l'acquéreur, pendant la période d'évaluation, obtient de nouvelles informations relatives à la juste valeur à la date d'acquisition de ce passif, l'ajustement du goodwill résultant d'un changement du montant provisoire comptabilisé pour ce passif doit être compensé (en tout ou en partie) par un ajustement correspondant du goodwill, résultant d'un changement au montant provisoire comptabilisé pour l'indemnisation à recevoir de l'assureur.
49. Pendant la période d'évaluation, l'acquéreur doit comptabiliser les ajustements des montants provisoires comme si la comptabilisation du regroupement d'entreprises avait été achevée à la date d'acquisition. Donc l'acquéreur doit, si nécessaire, réexaminer les informations comparatives des périodes antérieures présentées dans les états financiers, et notamment pratiquer d'éventuels changements des amortissements ou autres effets sur les produits comptabilisés pendant la comptabilisation initiale.
50. Après la fin de la période d'évaluation, l'acquéreur ne doit réviser la comptabilisation d'un regroupement d'entreprises que pour corriger une erreur selon IAS 8 *Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs*.

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

51. **L'acquéreur et l'entreprise acquise peuvent entretenir, avant que les négociations relatives au regroupement d'entreprises ne commencent, des relations préexistantes ou un autre accord ou elles peuvent avoir conclu pendant les négociations un accord distinct du regroupement d'entreprises. Quel que soit le cas, l'acquéreur doit identifier tout montant qui ne fait pas partie de ce que l'acquéreur et l'entreprise acquise (ou ses détenteurs antérieurs) ont échangé lors du regroupement d'entreprises, à savoir les montants qui ne font pas partie de l'échange portant sur l'entreprise acquise. En application de la méthode de l'acquisition, l'acquéreur doit comptabiliser seulement la contrepartie transférée en échange de l'entreprise acquise et les actifs acquis et les passifs repris en échange de l'entreprise acquise. Les transactions séparées doivent être comptabilisées selon les IFRS concernées.**
52. Une transaction conclue par l'acquéreur ou pour son compte, ou encore principalement au profit de l'acquéreur ou de l'entité regroupée, plutôt que principalement au profit de l'entreprise acquise (ou de ses détenteurs antérieurs) avant le regroupement, constitue probablement une transaction séparée. Voici des exemples de transactions séparées qui ne sont pas à inclure lors de l'application de la méthode de l'acquisition:
- une transaction qui, en réalité, règle des relations préexistantes entre l'acquéreur et l'entreprise acquise;
 - une transaction qui rémunère des salariés ou des détenteurs antérieurs de l'entreprise acquise pour des services futurs; et
 - une transaction qui rembourse à l'entreprise acquise ou à un de ses détenteurs antérieurs le paiement de coûts relatifs à l'acquisition qui sont propres à l'acquéreur.

Les paragraphes B50 à B62 fournissent le guide d'application correspondant.

Frais connexes à l'acquisition

53. Les frais connexes à l'acquisition sont les coûts que l'acquéreur encourt pour effectuer un regroupement d'entreprises. Parmi ces coûts figurent les commissions d'apporteur d'affaires; les honoraires de conseil, juridiques, comptables, de valorisation et autre honoraires professionnels ou de conseil; les frais administratifs généraux, y compris les coûts de fonctionnement d'un département interne chargé des acquisitions; ainsi que les coûts d'enregistrement et d'émission de titres d'emprunt et de capitaux propres. L'acquéreur doit comptabiliser les coûts connexes à l'acquisition en charges pour les périodes au cours desquelles les coûts sont encourus et les services, reçus, à une exception près. Les coûts d'émission de titres d'emprunt ou de capitaux propres doivent être comptabilisés selon IAS 32 et IAS 39.

ÉVALUATION ET COMPTABILISATION ULTÉRIEURES

54. **En général, un acquéreur doit procéder à l'évaluation et à la comptabilisation ultérieure des actifs acquis, des passifs repris ou encourus et des instruments de capitaux propres émis à l'occasion d'un regroupement d'entreprises selon les autres IFRS applicables pour ces éléments, en fonction de leur nature. Cependant, la présente Norme fournit des indications sur l'évaluation et la comptabilisation ultérieure des actifs acquis, des passifs repris ou encourus et des instruments de capitaux propres émis lors d'un regroupement d'entreprises suivants:**

- a) **droits recouvrés;**
- b) **passifs éventuels comptabilisés à la date d'acquisition;**
- c) **actifs compensatoires; et**
- d) **contrepartie éventuelle**

Le paragraphe B63 fournit le guide d'application correspondant.

Droits recouvrés

55. Un droit recouvré comptabilisé en tant qu'immobilisation incorporelle doit être amorti sur la période contractuelle résiduelle du contrat par lequel ce droit a été octroyé. Un acquéreur qui vend ultérieurement à un tiers un droit recouvré doit intégrer la valeur comptable de l'immobilisation incorporelle à la détermination du profit ou de la perte sur la vente.

Passifs éventuels

56. Après la comptabilisation initiale et jusqu'à l'extinction, l'annulation ou l'expiration du passif, l'acquéreur doit évaluer un passif éventuel comptabilisé dans un regroupement d'entreprises en retenant le plus élevé des montants suivants:
- a) le montant qui serait comptabilisé selon IAS 37; et
 - b) le montant initialement comptabilisé diminué, le cas échéant, du cumul de l'amortissement comptabilisé selon IAS 18 *Produits des activités ordinaires*.

Cette disposition ne s'applique pas aux contrats comptabilisés selon IAS 39.

Actifs compensatoires

57. À la fin de chaque période de reporting ultérieure, l'acquéreur doit évaluer un actif compensatoire qui a été comptabilisé à la date d'acquisition selon la même base que l'actif ou le passif donnant lieu à 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, l'appréciation de la direction quant à la recouvrabilité de l'actif compensatoire. L'acquéreur doit décomptabiliser l'actif compensatoire seulement lorsqu'il recouvre l'actif, le vend ou perd tout droit sur lui par ailleurs.

Contrepartie éventuelle

58. Certains changements de la juste valeur de la contrepartie éventuelle que l'acquéreur comptabilise après la date d'acquisition peuvent résulter d'informations complémentaires que l'acquéreur a obtenues après cette date à propos des faits et des circonstances qui existaient à la date d'acquisition. Ces changements sont des ajustements de la période d'évaluation, conformément aux paragraphes 45 à 49. Toutefois, les changements résultant d'événements postérieurs à la date d'acquisition, tels que la réalisation d'un objectif de résultat, le fait d'atteindre un cours de l'action donné ou d'atteindre un jalon dans un projet de recherche et développement, ne sont pas des ajustements de période d'évaluation. L'acquéreur doit comptabiliser les changements de juste valeur de contreparties éventuelles qui ne sont pas des ajustements de la période d'évaluation comme suit:
- a) La contrepartie éventuelle classée en capitaux propres ne doit pas être réévaluée et son règlement ultérieur doit être comptabilisé en capitaux propres.

- b) La contrepartie éventuelle classée comme un actif ou un passif qui:
- i) est un instrument financier et qui relève du champ d'application de IAS 39 doit être évalué à la juste valeur, tout profit ou perte en résultant étant comptabilisé soit en résultat, soit en autres éléments du résultat global selon cette IFRS.
 - ii) ne relève pas du champ d'application de IAS 39 doit être comptabilisée selon IAS 37 ou des autres IFRS, selon le cas.

INFORMATIONS À FOURNIR

59. **L'acquéreur doit fournir les informations qui permettent aux utilisateurs de ses états financiers d'évaluer la nature et l'effet financiers d'un regroupement d'entreprises qui survient:**
- a) pendant la période de reporting courante; ou
 - b) après la fin de la période de reporting mais avant que la publication des états financiers ne soit autorisée.
60. Pour satisfaire à l'objectif du paragraphe 59, l'acquéreur doit fournir l'information visée aux paragraphes B64 à B66.
61. **L'acquéreur doit fournir des informations permettant aux utilisateurs de ses états financiers d'évaluer les effets financiers des ajustements comptabilisés pendant la période courante correspondant à des regroupements d'entreprises qui sont survenus pendant la période courante ou au cours de périodes antérieures.**
62. Pour satisfaire à l'objectif du paragraphe 61, l'acquéreur doit fournir l'information visée au paragraphe B67.
63. Si les informations spécifiques qu'imposent de fournir la présente Norme ainsi que d'autres Normes ne satisfont pas aux objectifs énoncés aux paragraphes 59 et 61, l'acquéreur doit fournir les informations complémentaires qui sont nécessaires pour y satisfaire.

DATE D'ENTRÉE EN VIGUEUR ET DISPOSITIONS TRANSITOIRES

Date d'entrée en vigueur

64. La présente Norme doit être appliquée à titre prospectif aux regroupements d'entreprises pour lesquels la date d'acquisition est le début de la première période annuelle de reporting ouverte à compter du 1^{er} juillet 2009 ou une date postérieure. Une application anticipée est autorisée. La présente Norme ne sera toutefois appliquée qu'au début d'une période annuelle ouverte à compter du 30 juin 2007. Si une entité applique la présente Norme avant le 1^{er} juillet 2009, elle doit l'indiquer et appliquer simultanément IAS 27 (amendée par l'International Accounting Standards Board en 2008).

Dispositions transitoires

65. Les actifs et les passifs nés de regroupements d'entreprises dont les dates d'acquisition ont précédé l'entrée en vigueur de la présente Norme ne doivent pas être ajustés lors de son entrée en vigueur.
66. Une entité telle qu'une entité mutuelle qui n'a pas encore appliqué IFRS 3 et qui a connu un ou plusieurs regroupements d'entreprises comptabilisés selon la méthode de l'acquisition doit appliquer les dispositions transitoires des paragraphes B68 et B69.

Impôts sur le résultat

67. Dans le cas de regroupements d'entreprises pour lesquels la date d'acquisition est antérieure à la mise en application de la présente Norme, l'acquéreur doit appliquer les dispositions du paragraphe 68 de IAS 12, telles qu'amendées par la présente Norme, à titre prospectif. En d'autres termes, l'acquéreur ne doit pas ajuster les variations d'actifs d'impôt différés comptabilisés à l'occasion de regroupements d'entreprises antérieurs. Cependant, à compter de la date de mise en application de la présente Norme, l'acquéreur doit comptabiliser, au titre d'ajustement du résultat (ou si IAS 12 l'impose, en dehors du résultat), les changements des actifs d'impôt différés comptabilisés.

RETRAIT DE IFRS 3 (2004)

68. La présente Norme annule et remplace IFRS 3 *Regroupements d'entreprises* (telle que publiée en 2004).

Annexe A

Définitions

La présente annexe fait partie intégrante de la présente Norme.

entreprise acquise	L'entreprise ou les entreprises dont l' acquéreur obtient le contrôle à l'occasion d'un regroupement d'entreprises .
acquéreur	L'entité qui obtient le contrôle de l' entreprise acquise .
date d'acquisition	La date à laquelle l' acquéreur obtient le contrôle de l' entreprise acquise .
entreprise	Un ensemble intégré d'activités et d'actifs, susceptible d'être exploité et géré dans le but de fournir un rendement sous forme de dividendes, de coûts inférieurs ou d'autres avantages économiques directement aux autres détenteurs, sociétaires ou participants.
regroupement d'entreprises	Une transaction ou un autre événement au cours duquel un acquéreur obtient le contrôle d'une ou plusieurs entreprises . Les transactions parfois désignées sous le vocable de «vraies fusions» ou de «fusions entre égaux» sont également des regroupements d'entreprises puisque ce terme est utilisé dans la présente Norme.
contrepartie éventuelle	Généralement, une obligation de l' acquéreur de transférer des actifs ou des parts de capitaux propres supplémentaires aux détenteurs antérieurs d'une entreprise acquise dans le cadre de l'échange visant le contrôle de l'entreprise acquise, si certains événements futurs surviennent ou si certaines conditions sont remplies. Cela étant, une contrepartie éventuelle peut également donner à l' acquéreur le droit de restituer une contrepartie préalablement transférée si certaines conditions spécifiées sont remplies.
contrôle	Le pouvoir de diriger les méthodes financières et opérationnelles d'une entité afin d'obtenir des avantages de ses activités.
participation(s)	Aux fins de la présente Norme, l'expression participation est utilisée au sens large pour désigner une participation dans des entités détenues par des investisseurs ainsi que des participations de détenteur, de sociétaire ou de participant dans des entités mutuelles .
juste valeur	Le montant pour lequel un actif pourrait être échangé, ou un passif éteint, entre des parties bien informées, consentantes et agissant dans des conditions de concurrence normale.
goodwill	Un actif représentant les avantages économiques futurs résultant des autres actifs acquis lors d'un regroupement d'entreprises qui ne sont pas identifiés individuellement et comptabilisés séparément.
identifiable	Un actif est <i>identifiable</i> s'il: <ul style="list-style-type: none"> a) est séparable, c'est-à-dire susceptible d'être séparé ou dissocié de l'entité et d'être vendu, cédé, concédé par licence, loué ou échangé, soit individuellement, soit en même temps qu'un contrat, un actif ou un passif identifiable, peu importe si l'entité entend ou non en arriver là; ou b) résulte de droits contractuels ou d'autres droits légaux, que ces droits soient ou non cessibles ou séparables de l'entité ou d'autres droits et obligations.
immobilisation incorporelle	Actif non monétaire identifiable sans substance physique.
entité mutuelle	Une entité, autre qu'une entité détenue par un investisseur, qui fournit des dividendes, des coûts réduits ou d'autres avantages économiques, directement à ses détenteurs , ses sociétaires ou ses participants. Ainsi, une compagnie d'assurance mutuelle, une coopérative d'épargne et une entité coopérative sont toutes des entités mutuelles.
participation ne donnant pas le contrôle	La participation dans une filiale qui n'est pas attribuable, directement ou indirectement, à une société mère.
détenteurs	Aux fins de la présente Norme, l'expression <i>détenteurs</i> est utilisée au sens large pour désigner des détenteurs de participations .

Annexe B

Guide d'application

La présente annexe fait partie intégrante de la présente Norme.

REGROUPEMENTS D'ENTREPRISES IMPLIQUANT DES ENTITÉS SOUS CONTRÔLE COMMUN [APPLICATION DU PARAGRAPHE 2(c)]

- B1 La présente Norme ne s'applique pas à un regroupement d'entreprises portant sur des entités ou des entreprises sous contrôle commun. Un regroupement d'entreprises impliquant des entités ou des entreprises sous contrôle commun est un regroupement d'entreprises dans lequel la totalité des entités ou entreprises se regroupant sont contrôlées in fine par la même partie ou les mêmes parties, tant avant qu'après le regroupement d'entreprises, et ce contrôle n'est pas temporaire.
- B2 Un groupe de personnes sera considéré comme contrôlant une entité lorsque, à la suite d'accords contractuels, ces personnes ont collectivement le pouvoir de diriger ses politiques financières et opérationnelles pour retirer des avantages de ses activités. Par conséquent, un regroupement d'entreprises est en dehors du champ d'application de la présente Norme lorsque ce même groupe de personnes a, à la suite d'accords contractuels, le pouvoir collectif in fine de diriger les politiques financières et opérationnelles de chacune des entités se regroupant pour retirer des avantages de leurs activités, et lorsque ce pouvoir collectif in fine n'est pas temporaire.
- B3 Une entité peut être contrôlée par une personne, ou par un groupe de personnes agissant ensemble selon un accord contractuel, et cette personne ou ce groupe de personnes peut ne pas être assujetti(e) aux dispositions des Normes en matière d'information financière. Par conséquent, il n'est pas nécessaire que les entités se regroupant soient incluses dans les mêmes états financiers consolidés pour qu'un regroupement d'entreprises soit considéré comme un regroupement impliquant des entités sous contrôle commun.
- B4 L'importance avant et après le regroupement d'entreprises des participations ne donnant pas le contrôle dans chacune des entités se regroupant n'est pas pertinente pour déterminer si le regroupement implique des entités sous contrôle commun. De même, le fait qu'une des entités se regroupant est une filiale qui a été exclue des états financiers consolidés n'est pas pertinent pour déterminer si un groupement d'entreprises implique des entités sous contrôle commun.

IDENTIFIER UN REGROUPEMENT D'ENTREPRISES (MISE EN APPLICATION DU PARAGRAPHE 3)

- B5 La présente Norme définit un regroupement d'entreprises comme une transaction ou un autre événement au cours duquel un acquéreur obtient le contrôle d'une ou plusieurs entreprises. Un acquéreur pourrait obtenir le contrôle d'une entreprise acquise de diverses manières, comme par exemple:
- a) en transférant de la trésorerie, des équivalents de trésorerie ou d'autres actifs (y compris des actifs nets qui constituent une entreprise);
 - b) en encourant des passifs;
 - c) en émettant des parts de capitaux propres;
 - d) en fournissant plusieurs types de contreparties; ou
 - e) sans transférer de contrepartie, y compris exclusivement par contrat (voir paragraphe 43).
- B6 Un regroupement d'entreprises peut être structuré de diverses façons pour des raisons juridiques, fiscales ou autres, dont la liste non exhaustive comprend:
- a) une ou plusieurs entreprises deviennent des filiales d'un acquéreur, ou les actifs nets d'une ou plusieurs entreprises sont juridiquement fusionnés avec l'acquéreur;
 - b) une entité se regroupant transfère ses actifs nets, ou ses détenteurs transfèrent leurs parts de capitaux propres, à une autre entité se regroupant ou à ses détenteurs.
 - c) toutes les entités se regroupant transfèrent leurs actifs nets, ou les détenteurs de ces entités transfèrent leurs participations, à une entité nouvellement constituée (situation parfois désignée par l'expression «transaction de roll-up/put-together»); ou
 - d) un groupe de détenteurs antérieurs de l'une des entités se regroupant obtient le contrôle de l'entité après regroupement.

DÉFINITION D'UNE ENTREPRISE (MISE EN APPLICATION DU PARAGRAPHE 3)

- B7 Une entreprise se compose d'entrées et de processus, appliqués à ces entrées, qui sont susceptibles de créer des sorties. Même si une entreprise a généralement des sorties, ces sorties ne sont pas requises pour qu'un ensemble intégré réponde à la définition d'une entreprise. Les trois éléments constitutifs d'une entreprise sont définis comme suit:

- a) **Entrée:** toute ressource économique qui crée ou qui a la capacité de créer des sorties lorsqu'un ou plusieurs processus y sont appliqués. C'est le cas, par exemple, d'actifs non courants (y compris les immobilisations incorporelles ou des droits d'utiliser des actifs non courants), des droits de propriété intellectuelle, de la capacité d'obtenir un accès aux matériels ou aux droits et aux membres du personnel nécessaires.
- b) **Processus:** tout système, standard, protocole, convention ou règle qui, une fois appliqué(e) à une entrée ou à des entrées, crée ou a la possibilité de créer des sorties. C'est le cas par exemple de processus de gestion stratégique, de processus opérationnels et de processus de gestion de ressources. Ces processus sont généralement documentés, mais une main-d'œuvre organisée dotée des compétences et de l'expérience nécessaires, qui suit des règles et des conventions, peut fournir les processus nécessaires susceptibles d'être appliqués à des entrées pour créer des sorties. (Les systèmes de comptabilité, de facturation, de gestion des rémunérations et autres systèmes administratifs sont des processus qui ne servent généralement pas à créer des sorties.)
- c) **Sortie:** Le résultat d'entrées et de processus appliqués à ces entrées qui fournissent ou qui sont susceptibles de fournir un rendement sous forme de dividendes, de coûts inférieurs ou d'autres avantages économiques directement aux autres détenteurs, sociétaires ou participants.
- B8 Pour pouvoir être exécuté et géré aux fins qui ont été définies, un ensemble intégré d'activités et d'actifs nécessite deux éléments essentiels: les entrées et les processus appliqués à ces entrées, qui sont ou seront utilisés ensemble pour créer des sorties. Cependant, une entreprise n'inclut pas nécessairement toutes les entrées ou tous les processus que le vendeur utilisait pour l'exploitation de cette entreprise si les intervenants de marché sont capables d'acquiescer l'entreprise et de continuer à produire des sorties, par exemple en intégrant l'entreprise avec leurs propres entrées et leurs propres processus.
- B9 La nature des éléments constitutifs d'une entreprise varie selon les secteurs et selon la structure des activités d'une entité, ainsi que selon le stade de développement de l'entité. Les entreprises établies ont souvent différents types d'entrées, de processus et de sorties, tandis que les entreprises nouvelles ont souvent peu d'entrées et de processus et parfois même une seule sortie (produit). Presque toutes les entreprises ont également des passifs, mais une entreprise ne doit pas nécessairement en avoir.
- B10 Un ensemble intégré d'activités et d'actifs en phase de développement pourrait ne pas avoir de sorties. Si ce n'est pas le cas, un acquéreur doit prendre en considération d'autres critères pour déterminer si l'ensemble constitue une entreprise. Parmi ces critères, citons (liste non exhaustive) le fait de savoir si l'ensemble:
- a) a entamé des activités principales planifiées;
 - b) a des salariés, des droits de propriété intellectuelle et d'autres entrées et processus qui pourraient être appliqués à ces entrées;
 - c) met en application un plan visant à produire des sorties; et
 - d) sera en mesure d'atteindre des clients qui achèteront les sorties.

Ces critères ne doivent pas être tous présents pour qu'un ensemble intégré d'activités et d'actifs donné en phase de développement réponde à la définition d'une entreprise.

- B11 Pour déterminer si un ensemble particulier d'actifs et d'activités est une entreprise, il convient d'étudier si l'ensemble intégré peut être mené et géré en tant qu'entreprise par un intervenant de marché. Dès lors, pour évaluer si un ensemble donné est une entreprise, il n'est pas pertinent de savoir si un vendeur exploitait l'ensemble comme une entreprise ou si l'acquéreur entend exploiter l'ensemble comme une entreprise.
- B12 À défaut de preuve contraire, un ensemble particulier d'actifs et d'activités comportant du goodwill doit être présumé constituer une entreprise. Néanmoins, une entreprise ne doit pas nécessairement comporter du goodwill.

IDENTIFIER L'ACQUÉREUR (APPLICATION DES PARAGRAPHES 6 ET 7)

- B13 Les indications figurant dans IAS 27 *États financiers consolidés et individuels* doivent être utilisées pour identifier l'acquéreur – à savoir l'entité qui obtient le *contrôle* de l'entreprise acquise. Si un regroupement d'entreprises a eu lieu mais que l'application des indications dans IAS 27 ne désigne pas clairement, parmi les entités qui se regroupent, celle qui est l'acquéreur, il sera tenu compte des critères visés aux paragraphes B14 à B18 pour le déterminer.
- B14 Dans un regroupement d'entreprises réalisé principalement par un transfert de trésorerie ou d'autres actifs ou en encourant des passifs, l'acquéreur est généralement l'entité qui transfère la trésorerie ou les autres actifs ou qui encourt les passifs.

- B15 Dans un regroupement d'entreprises réalisé principalement par un échange de participations, l'acquéreur est généralement l'entité émettrice. Cependant, dans certains regroupements d'entreprises, généralement appelés «acquisition inversée», l'entité émettrice est l'entreprise acquise. Les paragraphes B19 à B27 fournissent des indications sur la comptabilisation d'acquisitions inversées. D'autres faits et circonstances pertinents doivent également être pris en compte pour identifier l'acquéreur dans un regroupement d'entreprises effectué par échange de participations, et notamment:
- a) *le poids relatif des droits de vote dans l'entité regroupée après le regroupement d'entreprises* – L'acquéreur est généralement l'entité se regroupant dont les détenteurs, en tant que groupe, conservent ou reçoivent la part la plus importante des droits de vote dans l'entité regroupée. Pour déterminer quel groupe de détenteurs reçoit ou conserve la part la plus importante des droits de vote, une entité doit prendre en compte l'existence d'éventuels accords de vote inhabituels ou spéciaux et de l'existence d'options, de warrants ou de titres convertibles.
 - b) *l'existence d'un important bloc minoritaire de droits de vote dans l'entité regroupée si aucun autre détenteur ou groupe organisé de détenteurs ne dispose d'un bloc significatif de droits de vote* – L'acquéreur est généralement l'entité se regroupant dont le détenteur unique ou le groupe organisé de détenteurs détient le principal bloc minoritaire de droits de vote dans l'entité regroupée.
 - c) *la composition de l'organe de direction de l'entité regroupée* – l'acquéreur est généralement l'entité se regroupant dont les détenteurs ont la possibilité d'élire ou de désigner ou de révoquer une majorité des membres de l'organe de direction de l'entité regroupée.
 - d) *la composition de la direction de l'entité regroupée* – L'acquéreur est généralement l'entité se regroupant dont (l'ancienne) direction domine la gestion de l'entité regroupée.
 - e) *les modalités de l'échange de participations* – L'acquéreur est généralement l'entité se regroupant qui paie une surcote en plus de la juste valeur avant regroupement des participations de l'autre ou des autres entité(s) se regroupant.
- B16 L'acquéreur est généralement l'entité se regroupant dont la taille relative (évaluée, par exemple, en termes d'actifs, de produits ou de bénéfice) est sensiblement supérieure à celle de l'autre ou des autres entité(s) se regroupant.
- B17 Dans un regroupement d'entreprises portant sur plus de deux entités, la détermination de l'acquéreur impliquera notamment de déterminer laquelle des entités se regroupant a lancé le regroupement, ainsi que la taille relative des entités se regroupant.
- B18 Une nouvelle entité constituée pour effectuer un regroupement n'est pas nécessairement l'acquéreur. Si une nouvelle entité est créée pour émettre des instruments de capitaux propres en vue d'effectuer un regroupement d'entreprises, l'une des entités se regroupant qui existait avant le regroupement d'entreprises doit être identifiée comme étant l'acquéreur en application des indications des paragraphes B13 à B17. En revanche, une nouvelle entité qui transfère de la trésorerie ou d'autres actifs ou qui encourt des passifs en contrepartie peut être l'acquéreur.

ACQUISITIONS INVERSÉES

- B19 Une acquisition inversée se produit lorsque l'entité qui émet les titres (l'acquéreur sur le plan juridique) est identifiée comme étant l'entreprise acquise sur le plan comptable, sur la base des indications des paragraphes B13 à B18. L'entité dont les participations sont acquises (l'entreprise acquise sur le plan juridique) doit être l'acquéreur sur le plan comptable pour que la transaction soit considérée comme étant une acquisition inversée. Ainsi, des acquisitions inversées ont parfois lieu lorsqu'une entité non cotée veut entrer en bourse sans s'inscrire à la cote. Pour y parvenir, l'entité non cotée va organiser un échange de titres avec une entité cotée. Dans cet exemple, l'entité cotée est **l'acquéreur sur le plan juridique** parce que c'est elle qui a émis les titres, et l'entité non cotée est **l'entreprise acquise sur le plan juridique** parce que ce sont ses titres qui ont été acquis. Cependant, l'application des indications dans les paragraphes B13 à B18 mène à identifier
- a) l'entité cotée comme étant **l'entreprise acquise** sur le plan comptable (l'entreprise acquise comptable); et
 - b) l'entité non cotée comme étant **l'acquéreur** sur le plan comptable (l'acquéreur comptable);

L'entreprise acquise comptable doit satisfaire à la définition d'une entreprise pour que la transaction puisse être comptabilisée comme une acquisition inversée, et l'ensemble des principes de comptabilisation et d'évaluation de la présente Norme, y compris l'obligation de comptabilisation du goodwill, s'appliquent.

Évaluer la contrepartie transférée

- B20 Dans une acquisition inversée, l'acquéreur sur le plan comptable n'émet aucune contrepartie en échange de l'entreprise acquise. En revanche, l'entreprise acquise sur le plan comptable émet généralement ses instruments de capitaux propres en faveur de l'acquéreur sur le plan comptable. De même, la juste valeur, à la date d'acquisition, de la contrepartie transférée par l'acquéreur sur le plan comptable pour sa participation dans l'entreprise acquise sur le plan comptable est déterminée par le nombre de parts de capitaux propres que la filiale sur le plan juridique aurait eu à émettre pour donner aux détenteurs de la société mère sur le plan juridique le même pourcentage de participation dans l'entité regroupée que celui qui résulte de l'acquisition inversée. La juste valeur du nombre de parts de capitaux propres calculée de cette manière peut être utilisée comme juste valeur de la contrepartie transférée en échange de l'entreprise acquise.

Préparation et présentation des états financiers consolidés

- B21 Les états financiers consolidés préparés à la suite d'une acquisition inversée sont présentés sous le nom de la société mère (entreprise acquise sur le plan comptable), mais décrits dans les notes comme étant la suite des états financiers de la filiale sur le plan juridique (c'est-à-dire l'acquéreur sur le plan comptable), moyennant un ajustement, qui consiste à ajuster rétroactivement le capital social de l'acquéreur sur le plan comptable de manière à refléter le capital social de l'entreprise acquise sur le plan comptable. Cet ajustement est nécessaire pour refléter le capital de la société mère sur le plan juridique (l'entreprise acquise sur le plan comptable). Les informations comparatives présentées dans ces états financiers consolidés sont également ajustées à titre rétroactif pour refléter le capital social de la société mère sur le plan juridique (l'entreprise acquise sur le plan comptable).
- B22 Du fait que les états financiers consolidés représentent la suite des états financiers de la filiale sur le plan juridique, à l'exception de sa structure de capital, les états financiers reflètent:
- les actifs et les passifs de la filiale sur le plan juridique (l'acquéreur sur le plan comptable) comptabilisés et évalués à leur valeur comptable préalable au regroupement.
 - les actifs et les passifs de la société mère sur le plan juridique (l'entreprise acquise sur le plan comptable) comptabilisés et évalués selon la présente Norme.
 - Les résultats non distribués et autres soldes de capitaux propres de la filiale au sens juridique (l'acquéreur sur le plan comptable) **avant** le regroupement d'entreprises.
 - le montant comptabilisé comme instruments de capitaux propres émis dans les états financiers consolidés déterminé en ajoutant, aux capitaux propres émis de la filiale sur le plan juridique (l'acquéreur sur le plan comptable) immédiatement avant le regroupement d'entreprises, la juste valeur de la société mère sur le plan juridique (entreprise acquise sur le plan comptable) déterminée selon la présente Norme. Toutefois, la structure des capitaux propres (c.-à-d. le nombre et le type de parts de capitaux propres émises) reflète la structure des capitaux propres de la société mère sur le plan juridique (l'entreprise acquise sur le plan comptable), y compris les parts de capitaux propres émises par la société mère sur le plan juridique pour effectuer le regroupement. En conséquence, la structure des capitaux propres de la filiale sur le plan juridique (l'acquéreur sur le plan comptable) est retraitée en utilisant le cours d'échange établi dans la convention d'acquisition en vue de refléter le nombre d'actions de la société mère sur le plan juridique (l'entreprise acquise sur le plan comptable) émises lors de l'acquisition inversée.
 - la quote-part de la participation ne donnant pas le contrôle de la filiale sur le plan juridique (l'acquéreur sur le plan comptable) dans la juste valeur antérieure au regroupement des résultats non distribués et d'autres parts de capitaux propres, comme indiqué aux paragraphes B23 et B24.

Participation ne donnant pas le contrôle

- B23 Dans une acquisition inversée, certains des détenteurs de la filiale sur le plan juridique (l'acquéreur sur le plan comptable) pourraient ne pas échanger leurs titres contre ceux de la société mère sur le plan juridique (l'entreprise acquise sur le plan comptable). Ces détenteurs sont traités comme participation ne donnant pas le contrôle dans les états financiers consolidés après l'acquisition inversée. Cela tient au fait que les détenteurs de l'entreprise acquise sur le plan juridique qui n'échangent pas leurs parts de capitaux propres contre des parts de capitaux propres de l'acquéreur sur le plan juridique n'ont une part d'intérêt que dans le résultat et l'actif net de l'entreprise acquise sur le plan juridique, et non dans le résultat et l'actif net de l'entité regroupée. Inversement, même si l'acquéreur sur le plan juridique est l'entreprise acquise sur le plan comptable, les détenteurs de l'acquéreur sur le plan juridique ont une part d'intérêt dans le résultat et l'actif net de l'entité regroupée.
- B24 Les actifs et les passifs de l'entreprise acquise sur le plan juridique sont comptabilisés et évalués dans les états financiers consolidés à leur valeur comptable préalable au regroupement [voir le paragraphe B22(a)]. En conséquence, dans une acquisition inversée, la participation ne donnant pas le contrôle reflète la quote-part des actionnaires qui n'exercent pas le contrôle dans la valeur comptable préalable au regroupement de l'actif net de l'entreprise acquise sur le plan juridique même si les participations ne donnant pas le contrôle dans d'autres acquisitions sont évaluées à leur juste valeur à la date d'acquisition.

Résultat par action

- B25 Comme indiqué au paragraphe B22(d), la structure des capitaux propres qui figure dans les états financiers consolidés préparés à la suite d'une acquisition inversée reflète la structure des capitaux propres de l'acquéreur sur le plan juridique (l'entreprise acquise sur le plan comptable), y compris les titres émis par l'acquéreur sur le plan juridique pour effectuer le regroupement d'entreprises.
- B26 Pour le calcul du nombre moyen pondéré d'actions ordinaires en circulation (le dénominateur dans le calcul du résultat par action) pendant la période au cours de laquelle l'acquisition inversée se produit:
- le nombre d'actions ordinaires en circulation entre l'ouverture de cette période et la date d'acquisition doit être calculé sur la base du nombre moyen pondéré d'actions ordinaires de l'entreprise acquise sur le plan juridique (l'acquéreur sur le plan comptable) émises pendant la période multiplié par le cours d'échange prévu dans la convention de fusion; et
 - le nombre d'actions ordinaires en circulation entre la date d'acquisition et la fin de cette période doit être le nombre d'actions ordinaires réel de l'acquéreur sur le plan juridique (l'entreprise acquise sur le plan comptable) en circulation au cours de cette période.
- B27 Le résultat de base par action pour chaque période comparative antérieure à la date d'acquisition présentée dans les états financiers consolidés à la suite d'une acquisition inversée doit être calculé en divisant:
- le résultat de l'entreprise acquise sur le plan juridique attribuable aux actionnaires ordinaires pour chacune de ces périodes par
 - le nombre moyen pondéré historique d'actions ordinaires de l'entreprise acquise sur le plan juridique en circulation multiplié par le cours d'échange prévu dans la convention d'acquisition.

COMPTABILISER DES ACTIFS PARTICULIERS ACQUIS ET DES PASSIFS REPRIS (APPLICATION DES PARAGRAPHES 10 À 13)**Contrats de location simple**

- B28 L'acquéreur ne doit comptabiliser aucun actif ou passif lié à un contrat de location simple dans lequel l'entreprise acquise apparaît en tant que locataire, à l'exception des cas prévus aux paragraphes B29 et B30.
- B29 L'acquéreur doit déterminer si les termes de chaque contrat de location simple où l'entreprise acquise apparaît en tant que locataire sont favorables ou défavorables. L'acquéreur doit comptabiliser une immobilisation incorporelle si les modalités d'un contrat de location simple sont favorables par comparaison aux conditions de marché et un passif si les termes sont défavorables par comparaison aux conditions de marché. Le paragraphe B42 fournit des indications en matière d'évaluation de la juste valeur à la date d'acquisition d'actifs qui font l'objet de contrats de location simple où l'entreprise acquise apparaît en tant que bailleur.
- B30 Une immobilisation incorporelle identifiable peut être associée à un contrat de location simple, et elle peut traduire la volonté d'intervenants du marché de valoriser le contrat de location même s'il est conclu à des conditions de marché par exemple, la location de porte d'embarquement dans un aéroport ou d'un point de vente au détail dans un espace commercial de premier choix pourrait procurer un accès à un marché où d'autres avantages économiques futurs qui répondent à la définition d'immobilisation incorporelle identifiable telle qu'une relation client par exemple. Dans une telle situation, l'acquéreur doit comptabiliser l'immobilisation ou les immobilisations incorporelle(s) identifiable(s) connexe(s) selon le paragraphe B31.

Immobilisations incorporelles

- B31 L'acquéreur doit comptabiliser séparément du goodwill les immobilisations incorporelles identifiables acquises lors d'un regroupement d'entreprises. Une immobilisation incorporelle est identifiable si elle respecte soit le critère de séparabilité soit le critère légal-contractuel.
- B32 Une immobilisation incorporelle qui respecte le critère légal-contractuel est identifiable même si l'immobilisation n'est pas transférable ou séparable de l'entreprise acquise ou encore d'autres droits et obligations. Par exemple:
- une entreprise acquise loue une usine de fabrication au titre d'un contrat de location dont les termes sont favorables par comparaison aux conditions du marché. Les termes du contrat de location interdisaient explicitement le transfert du contrat de location (que ce soit par une vente par une sous-location). Le montant à concurrence duquel les termes du contrat de location sont favorables par comparaison aux termes de transactions de marché courantes pour des éléments identiques ou similaires est une immobilisation incorporelle qui répond au critère légal-contractuel autorisant une comptabilisation distincte du goodwill, même si l'acquéreur ne peut céder ou transférer le contrat de location.
 - une entreprise acquise détient et exploite une centrale nucléaire. L'autorisation d'exploiter cette centrale électrique est une immobilisation incorporelle qui répond au critère légal-contractuel autorisant une comptabilisation séparée du goodwill, même si l'acquéreur ne peut la céder ou la transférer séparément de la centrale électrique acquise. Un acquéreur peut comptabiliser la juste valeur de la licence d'exploitation et la juste valeur de la centrale électrique comme un actif unique à pour les besoins de l'information financière si les durées d'utilité des deux actifs sont similaires.

- c) une entreprise acquise détient un brevet technologique. Elle a concédé ce brevet à des tiers pour leur usage exclusif en dehors du marché national, il perçoit en échange un pourcentage spécifié des produits futurs des activités ordinaires à l'étranger. Le brevet technologique et le contrat de licence correspondant remplissent tous deux le critère légal-contractuel autorisant la comptabilisation distincte du goodwill même s'il ne serait pas pratique de céder ou d'échanger séparément le brevet et le contrat de licence correspondant.
- B33 Le critère de séparabilité signifie qu'une immobilisation incorporelle acquise est susceptible d'être séparée ou dissociée de l'entreprise acquise et d'être vendue, cédée, concédée par licence, louée ou échangée, soit individuellement, soit en même temps qu'un contrat, un actif ou un passif identifiable liés; Une immobilisation incorporelle que l'acquéreur serait susceptible de vendre, de concéder par licence ou encore d'échanger contre quelque chose de valeur remplit le critère de séparabilité même si l'acquéreur n'a pas l'intention de la vendre, de la concéder par licence ou de l'échanger. Une immobilisation incorporelle acquise remplit le critère de séparabilité s'il existe des preuves de transactions d'échange de ce type d'actifs ou d'actifs de type similaire, même si ces transactions sont peu fréquentes et indépendamment du fait que l'acquéreur y soit impliqué. Par exemple, des listes de clients et des listes d'abonnés sont fréquemment concédées par licence et elles remplissent donc le critère de séparabilité. Même si une entreprise acquise estime que ses listes de clients présentent des caractéristiques différentes de celles d'autres listes de clients, le fait que des listes de clients soient fréquemment concédées par licence signifie généralement que la liste de clients acquise répond au critère de séparabilité. Cependant, une liste de clients acquise lors d'un regroupement d'entreprises ne satisferait pas au critère de séparabilité si les conditions de confidentialité ou autres conditions contractuelles interdisaient à une entité de vendre, de louer ou d'échanger par ailleurs des informations sur ses clients.
- B34 Une immobilisation incorporelle qui n'est pas individuellement séparable de l'entreprise acquise ou de l'entité regroupée répond aux critères de séparabilité si elle est séparable en association avec un contrat, un actif ou un passif identifiable lié. Par exemple:
- a) des intervenants de marché échangent des dépôts et les immobilisations incorporelles liées que représente la relation avec le déposant dans des transactions d'échange observables. En conséquence, l'acquéreur doit comptabiliser l'immobilisation incorporelle que représente la relation avec le déposant séparément du goodwill.
- b) une entreprise acquise détient une marque de fabrique déposée et une expertise technique documentée mais non brevetée utilisée pour fabriquer le produit portant ce nom de marque. Pour transférer la propriété d'une marque de fabrique, le détenteur doit également transférer tout ce qui est nécessaire pour permettre au nouveau détenteur de produire un produit ou un service qu'il est impossible de distinguer de celui produit par le détenteur précédent. Puisque l'expertise technique non brevetée doit être séparée de l'entreprise acquise ou de l'entité regroupée et vendue si la marque de fabrique correspondante est vendue, elle remplit le critère de séparabilité.

Droits recouverts

- B35 Dans le cadre d'un regroupement d'entreprises, un acquéreur peut recouvrer un droit qu'il avait antérieurement accordé à l'entreprise acquise, d'utiliser un ou plusieurs actifs comptabilisés ou non comptabilisés de l'acquéreur. Des exemples de tels droits sont notamment le droit d'utiliser le nom commercial de l'acquéreur en vertu d'un contrat de franchise ou le droit d'utiliser la technologie de l'acquéreur en vertu d'un contrat de licence de technologie. Un droit recouvert est une immobilisation incorporelle identifiable que l'acquéreur comptabilise séparément du goodwill. Le paragraphe 29 fournit les indications sur l'évaluation d'un droit recouvert et le paragraphe 55 fournit des indications sur la comptabilisation ultérieure d'un droit recouvert.
- B36 Si les termes du contrat donnant naissance à un droit recouvert sont favorables ou défavorables par comparaison aux termes de transactions de marché courantes pour les mêmes éléments ou pour des éléments similaires, l'acquéreur doit comptabiliser un profit ou une perte d'extinction. Le paragraphe B52 fournit des indications pour l'évaluation de ce résultat d'extinction.

La main-d'œuvre assemblée et autre éléments qui ne sont pas identifiables

- B37 L'acquéreur intègre au goodwill la valeur d'une immobilisation incorporelle acquise qui n'est pas identifiable à la date d'acquisition. Par exemple, un acquéreur peut attribuer une valeur à l'existence d'une main-d'œuvre assemblée, qui est un ensemble existant de salariés grâce auxquels l'acquéreur peut continuer d'exploiter une entreprise acquise à compter de la date d'acquisition. Une main-d'œuvre assemblée ne représente pas le capital intellectuel de la main-d'œuvre compétente: les connaissances et l'expérience (souvent spécialisées) que les salariés d'une entreprise acquise apportent à leur travail. Puisque la main-d'œuvre assemblée n'est pas un actif identifiable à comptabiliser séparément du goodwill, aucune valeur qui y serait attribuée n'est intégrée dans le goodwill.
- B38 L'acquéreur intègre également au goodwill la valeur attribuée aux éléments qui ne répondent pas aux conditions d'un actif à la date d'acquisition. Par exemple, l'acquéreur pourrait attribuer une valeur aux contrats potentiels que l'entreprise acquise négocie avec des clients potentiels à la date d'acquisition étant donné que ces contrats potentiels ne sont pas eux-mêmes des actifs à la date d'acquisition, l'acquéreur ne les comptabilise pas séparément du goodwill. En conséquence, l'acquéreur ne doit pas effectuer un reclassement ultérieur en diminuant le goodwill de la valeur de ces contrats afin de tenir compte d'événements qui surviennent après la date d'acquisition. Cependant, l'acquéreur doit évaluer les faits et les circonstances qui entourent les événements intervenant peu après l'acquisition pour déterminer si une immobilisation incorporelle comptabilisable séparément existait à la date d'acquisition.

- B39 Après la comptabilisation initiale, un acquéreur comptabilise les immobilisations incorporelles acquises lors d'un regroupement d'entreprises selon les dispositions de IAS 38 *Immobilisations incorporelles*. Cependant, comme indiqué au paragraphe 3 de IAS 38, le mode de comptabilisation de certaines immobilisations incorporelles acquises après la comptabilisation initiale est prescrit par d'autres IFRS.
- B40 Les critères du caractère identifiable déterminent si une immobilisation incorporelle est comptabilisée séparément du goodwill. Cependant, les critères n'indiquent pas comment évaluer la juste valeur d'une immobilisation incorporelle et ne limitent pas les hypothèses utilisées pour l'estimation de la juste valeur d'une immobilisation incorporelle. Par exemple, l'acquéreur doit prendre en considération les mêmes hypothèses que les intervenants du marché, comme des attentes de renouvellements futurs de contrats, pour évaluer la juste valeur. Il n'est pas nécessaire que les renouvellements eux-mêmes répondent aux critères du caractère identifiable. (Toutefois, voir le paragraphe 29, qui établit une exception aux principes d'évaluation de la juste valeur pour les droits recouverts comptabilisés lors d'un regroupement d'entreprises.) Les paragraphes 36 et 37 de IAS 38 fournissent des indications qui permettent de déterminer si les immobilisations incorporelles doivent être regroupées dans une seule unité de compte avec d'autres immobilisations incorporelles ou corporelles.

ÉVALUER LA JUSTE VALEUR D'ACTIFS IDENTIFIABLES PARTICULIERS ET UNE PARTICIPATION NE DONNANT PAS LE CONTRÔLE DANS UNE ENTREPRISE ACQUISE (MISE EN APPLICATION DES PARAGRAPHES 18 ET 19)

Actifs assortis de flux de trésorerie incertains (réductions de valeur)

- B41 L'acquéreur ne doit pas comptabiliser une réduction de valeur séparée à la date d'acquisition pour des actifs acquis lors d'un regroupement d'entreprises qui sont évalués à leur juste valeur à la date d'acquisition au motif que les effets de l'incertitude quant à leur flux de trésorerie futurs seraient inclus dans l'évaluation de la juste valeur. Par exemple, puisque la présente Norme impose à l'acquéreur d'évaluer les créances acquises, y compris les prêts, à leur juste valeur à la date d'acquisition, l'acquéreur ne comptabilise pas une réduction de valeur séparée pour les flux de trésorerie contractuels qui sont présumés irrécouvrables à cette date.

Actifs qui font l'objet de contrats de location simple dans lesquels l'entreprise acquise apparaît en tant que bailleur

- B42 Lorsqu'il évalue la juste valeur à la date d'acquisition d'un actif tel qu'un immeuble ou un brevet qui fait l'objet d'un contrat de location simple dans lequel l'entreprise acquise apparaît en tant que bailleur, l'acquéreur doit prendre en compte les termes du contrat de location. En d'autres termes, l'acquéreur ne comptabilise pas un actif ou un passif séparé si les termes d'un contrat de location simple sont favorables ou défavorables par rapport aux conditions du marché, comme le paragraphe B29 l'impose pour des contrats de location dans lesquels l'entreprise acquise est le locataire.

Actifs que l'acquéreur entend soit ne pas utiliser, soit utiliser d'une manière différente de celle dont d'autres intervenants du marché les utiliseraient

- B43 Il se peut que l'acquéreur, pour des raisons concurrentielles ou autres, ait l'intention de ne pas utiliser un actif acquis, comme une immobilisation incorporelle en recherche et développement, par exemple, ou qu'il ait l'intention d'utiliser l'actif d'une manière différente de celle dont d'autres intervenants du marché l'utiliseraient. L'acquéreur doit toutefois évaluer l'actif à la juste valeur déterminée conformément à son utilisation par d'autres intervenants du marché.

Participation ne donnant pas le contrôle dans une entreprise acquise

- B44 La présente Norme autorise l'acquéreur à évaluer une participation ne donnant pas le contrôle dans l'entreprise acquise à sa juste valeur à la date d'acquisition. Parfois, un acquéreur sera capable d'évaluer la juste valeur à la date d'acquisition d'une participation ne donnant pas le contrôle sur la base des cours observés sur un marché actif pour les actions non détenues par l'acquéreur. Dans d'autres situations, toutefois, un cours observé sur un marché actif pour les actions ne sera pas disponible. Dans ce cas, l'acquéreur doit mesurer la juste valeur de la participation ne donnant pas le contrôle en utilisant d'autres techniques de valorisation.
- B45 La juste valeur par action de la participation de l'acquéreur d'une entreprise acquise et celle de la participation ne donnant pas le contrôle, peuvent différer. La principale différence sera probablement l'inclusion d'une prime de contrôle dans la juste valeur par action de la participation de l'acquéreur dans l'entreprise acquise ou, à l'inverse, l'inclusion d'une décote pour absence de contrôle (également appelée décote minoritaire) dans la juste valeur par action de la participation ne donnant pas le contrôle.

ÉVALUER LE GOODWILL OU LE PROFIT DÛ À UNE ACQUISITION À DES CONDITIONS AVANTAGEUSES

Évaluer la juste valeur à la date d'acquisition de la participation de l'acquéreur d'une entreprise acquise en utilisant des techniques de valorisation (mise en application du paragraphe 33)

- B46 Lors d'un regroupement d'entreprises réalisé sans transfert de contrepartie, l'acquéreur doit substituer la juste valeur à la date d'acquisition de sa participation dans l'entreprise acquise à la juste valeur à la date d'acquisition de la contrepartie transférée afin d'évaluer le goodwill ou le profit réalisé sur une acquisition à des conditions avantageuses (voir les paragraphes 32 à 34). L'acquéreur doit évaluer la juste valeur à la date d'acquisition de sa participation dans l'entreprise acquise en utilisant une ou plusieurs techniques de valorisation appropriées aux circonstances et pour lesquelles les données sont disponibles en quantité suffisante. S'il utilise plusieurs techniques de valorisation, l'acquéreur doit évaluer les résultats de ces techniques en prenant en compte la pertinence et la fiabilité des informations utilisées et de la portée des données disponibles.

Considérations particulières pour l'application de la méthode d'acquisition aux regroupements d'entités mutuelles (mise en application du paragraphe 33)

- B47 Lors du regroupement de deux entités mutuelles, il est possible que la juste valeur de la participation ou des intérêts des sociétaires dans l'entreprise acquise (ou la juste valeur de l'entreprise acquise) puisse être évaluée avec plus de fiabilité que la juste valeur des intérêts des sociétaires transférés par l'acquéreur. Dans ce cas, le paragraphe 33 impose à l'acquéreur de déterminer le montant du goodwill en utilisant la juste valeur, à la date d'acquisition, des participations de l'entreprise acquise plutôt que la juste valeur à la date d'acquisition des participations de l'acquéreur transférées au titre de contrepartie. En outre, lors du regroupement d'entités mutuelles, l'acquéreur doit comptabiliser l'actif net de l'entreprise acquise comme une augmentation directe du capital ou des capitaux propres dans son état de situation financière, et non comme une augmentation des résultats non distribués, ce qui est cohérent avec la manière dont d'autres types d'entités appliquent la méthode de l'acquisition.
- B48 Malgré leurs nombreuses similitudes avec d'autres entreprises, les entités mutuelles présentent des caractéristiques distinctes essentiellement dues à la double qualité de clients et de détenteurs qu'ont leurs sociétaires. Les sociétaires d'entités mutuelles s'attendent généralement à recevoir des avantages liés à leur adhésion, généralement sous la forme de réduction sur les frais facturés pour les biens et services ou de ristournes. La quote-part de ristournes attribuées à chaque sociétaire est généralement basée sur le volume d'affaires que celui-ci a réalisé avec l'entité mutuelle au cours de l'année.
- B49 Une évaluation à la juste valeur d'une entité mutuelle doit intégrer les hypothèses que les intervenants de marché adopteraient à propos des avantages futurs réservés aux sociétaires ainsi que toute autre hypothèse pertinente que les intervenants de marché adopteraient à propos de l'entité mutuelle. Ainsi, il est possible d'utiliser un modèle d'analyse des flux de trésorerie estimés pour déterminer la juste valeur d'une entité mutuelle. Les flux de trésorerie utilisés comme donnée dans le modèle doivent être basés sur les flux de trésorerie attendus de l'entité mutuelle, diminués vraisemblablement du montant des avantages accordés aux sociétaires, sous la forme de réductions sur les frais facturés pour les biens et les services.

DÉTERMINER CE QUI FAIT PARTIE D'UNE TRANSACTION DE REGROUPEMENT D'ENTREPRISES (MISE EN APPLICATION DES PARAGRAPHES 51 ET 52)

- B50 L'acquéreur doit prendre en considération les critères suivants, qui ne sont ni mutuellement exclusifs ni individuellement concluants, pour déterminer si une transaction fait partie de l'échange portant sur l'entreprise acquise ou au contraire si la transaction est distincte du regroupement d'entreprises.
- a) **les motifs de la transaction** - la compréhension des raisons qui ont conduit les parties au regroupement (l'acquéreur et l'entreprise acquise ainsi que leurs détenteurs, dirigeants et gestionnaires - ainsi que leurs agents) à conclure une transaction ou un accord particulier pourrait donner des indications permettant de savoir si elle fait partie de la contrepartie transférée, des actifs acquis ou des passifs repris. Par exemple, si une transaction est conclue principalement au profit de l'acquéreur ou de l'entité regroupée, plutôt que principalement au profit de l'entreprise acquise ou de ses anciens détenteurs avant le regroupement, cette portion du prix de la transaction payé (et tout actif ou passif lié) est moins susceptible de faire partie de l'échange pratiqué contre l'entreprise acquise. De même, l'acquéreur doit comptabiliser cette quote-part séparément du regroupement d'entreprises.
- b) **qui a lancé la transaction** - comprendre qui a lancé la transaction peut également donner des indications quant à savoir si elle fait partie de l'échange contre l'entreprise acquise. Par exemple, une transaction ou un autre événement lancé par l'acquéreur peut être entrepris aux fins de fournir des avantages économiques futurs à l'acquéreur ou à l'entité regroupée, l'entreprise acquise ou ses anciens détenteurs avant le regroupement ne recevant que peu ou pas d'avantages. D'un autre côté, une transaction ou un accord lancé par l'entreprise acquise ou ses anciens détenteurs est moins susceptible d'être à l'avantage de l'acquéreur ou de l'entité regroupée et davantage susceptible de faire partie de la transaction de regroupement d'entreprises.

- c) **le timing de la transaction** - le timing de la transaction peut également donner des indications quant à savoir si elle fait partie de l'échange contre l'entreprise acquise. Par exemple, une transaction entre l'acquéreur et l'entreprise acquise qui se déroule pendant les négociations des termes d'un regroupement d'entreprises peut avoir été conclue en tablant sur le fait que le regroupement d'entreprises procure des avantages économiques futurs à l'acquéreur ou à l'entité regroupée. Si c'est le cas, l'entreprise acquise ou ses anciens détenteurs avant le regroupement d'entreprises sont susceptibles de recevoir peu ou pas d'avantages de la transaction, à l'exception des avantages qu'elles recevront en tant que partie de l'entité regroupée.

Règlement effectif d'une relation préexistante entre l'acquéreur et l'entreprise acquise dans un regroupement d'entreprises [mise en application du paragraphe 52(a)]

- B51 L'acquéreur et l'entreprise acquise peuvent entretenir une relation qui existait avant qu'ils n'envisagent le regroupement d'entreprises, appelée «relation préexistante». Une relation préexistante entre l'acquéreur et l'entreprise acquise peut être contractuelle (par exemple un fournisseur et un client, ou un concédant de licence et un bénéficiaire de licence) non contractuelle (par exemple défenderesse est demanderesse).
- B52 Si le regroupement d'entreprises règle en fait une relation préexistante, l'acquéreur comptabilise un profit ou une perte évalués comme suit:
- a) pour une relation préexistante non contractuelle (telle qu'une procédure judiciaire), la juste valeur.
 - b) pour une relation préexistante contractuelle le plus faible des montants (i) et (ii) suivants:
 - i) le montant à hauteur duquel le contrat est favorable ou défavorable au regard de l'acquéreur par comparaison aux termes de transactions de marché courantes pour les mêmes éléments ou pour des éléments similaires. (Un contrat défavorable et un contrat qui était favorable en termes de conditions courantes de marché. Il n'est pas nécessairement un contrat déficitaire, dans lequel les coûts inévitables de satisfaire aux obligations contractuelles sont supérieurs aux avantages économiques que l'on s'attend à recevoir du contrat.)
 - ii) le montant d'éventuelles clauses de règlement figurant dans le contrat en faveur de la partie pour qui le contrat est défavorable.

Si le montant (ii) est inférieur au montant (i), l'écart est intégré dans le cadre de la comptabilisation du regroupement d'entreprises.

Le montant de profit ou de perte comptabilisée peut dépendre partiellement du fait que l'acquéreur aura ou non comptabilisé antérieurement un actif ou un passif correspondant, et le profit ou la perte présenté(e) pourront alors différer du montant calculé en appliquant les dispositions ci-dessus.

- B53 Une relation préexistante peut être un contrat que l'acquéreur comptabilise comme un droit recouvré. Si le contrat contient des termes qui sont favorables ou défavorables en comparaison de la tarification de transactions courantes du marché pour des éléments identiques ou similaires, l'acquéreur comptabilise, séparément du regroupement d'entreprises, un profit ou une perte pour le règlement effectif de ce contrat, évalué selon le paragraphe B52.

Accord de paiements éventuels à des salariés ou à des actionnaires vendeurs [mise en application du paragraphe 52(b)]

- B54 Le fait que des accords de paiements éventuels à des salariés ou à des actionnaires vendeurs constituent une contrepartie éventuelle lors du regroupement d'entreprises ou au contraire une transaction séparée dépend de la nature des accords. Comprendre pour quels motifs la convention d'acquisition comprend une disposition relative à des paiements éventuels, qui a lancé l'accord et à quel moment les parties ont conclu l'accord peut s'avérer utile pour apprécier sa nature.
- B55 S'il n'apparaît pas clairement si un accord de paiements aux salariés ou aux actionnaires vendeurs fait partie de l'échange contre l'entreprise acquise ou constitue une transaction séparée du regroupement d'entreprises, l'acquéreur doit tenir compte des indicateurs suivants:
- a) *Poursuite de la relation d'emploi* — les modalités de la poursuite de la relation d'emploi par les actionnaires vendeurs qui deviennent des dirigeants principaux peuvent constituer un indicateur de la substance d'un accord de contrepartie éventuelle. Les termes régissant la poursuite de la relation d'emploi peuvent être intégrés dans un contrat d'emploi, un contrat d'acquisition ou dans tout autre document. Un accord de contrepartie éventuelle qui interrompt automatiquement les paiements en cas de cessation de l'emploi constitue une rémunération pour des services postérieurs au regroupement. Des accords dans lesquels les paiements éventuels ne sont pas affectés par la cessation de l'emploi peuvent indiquer que les paiements éventuels constituent une contrepartie supplémentaire plutôt qu'une rémunération.
 - b) *Durée de la poursuite de la relation d'emploi* — Si la période d'emploi obligatoire coïncide avec la période des paiements éventuels ou est plus longue, ce fait peut indiquer que les paiements éventuels constituent en réalité une rémunération.
 - c) *Niveau de rémunération* — Des situations dans lesquelles la rémunération d'un salarié autre que les paiements éventuels se situe à un niveau raisonnable par comparaison à celui d'autres dirigeants principaux dans l'entité regroupée peuvent indiquer que les paiements éventuels constituent une contrepartie supplémentaire plutôt qu'une rémunération.

- d) *Paiements supplémentaires aux salariés* — Si les actionnaires vendeurs qui ne deviennent pas des salariés reçoivent des paiements éventuels inférieurs, par action, à ceux des actionnaires vendeurs qui deviennent des salariés de l'entité regroupée, ce fait peut indiquer que le montant supplémentaire de paiements éventuels aux actionnaires vendeurs qui deviennent des salariés constitue une rémunération.
- e) *Nombre d'actions détenues* — Le nombre relatif d'actions détenues par les actionnaires vendeurs qui restent des dirigeants principaux peut constituer un indicateur de la substance d'un accord de contrepartie éventuelle. Par exemple, si les actionnaires vendeurs qui détenaient la quasi-totalité des actions de l'entreprise acquise sont maintenus à titre de dirigeants principaux, ce fait peut indiquer que l'accord constitue, en réalité, un accord d'intéressement visant à fournir une rémunération pour des services postérieurs au regroupement. À l'inverse, si les actionnaires vendeurs qui sont maintenus à titre de dirigeants principaux ne détenaient qu'un petit nombre d'actions de l'entreprise acquise et si tous les actionnaires vendeurs reçoivent le même montant de contrepartie éventuelle par action, ce fait peut indiquer que les paiements éventuels constituent une contrepartie supplémentaire. Il y a lieu de tenir compte également des participations antérieures à l'acquisition détenues par des parties liées aux actionnaires vendeurs qui sont maintenus en tant que leurs dirigeants principaux, tels que des membres de la famille.
- f) *Liens avec la valorisation* — si la contrepartie initiale transférée à la date d'acquisition est basée sur le bas de la fourchette de valorisation de l'entreprise acquise et si la formule éventuelle fait référence à cette approche de valorisation, ce fait peut indiquer que les paiements éventuels constituent une contrepartie supplémentaire. À l'inverse, si la formule du paiement éventuel concorde avec les accords d'intéressement antérieurs, ce fait peut suggérer que la substance de l'accord consiste à fournir une rémunération.
- g) *La formule de calcul de la contrepartie* — La formule utilisée pour déterminer le paiement éventuel peut être utile pour évaluer la substance de l'accord. Par exemple, si un paiement éventuel est déterminé d'après un multiple du résultat, cela peut indiquer que l'obligation constitue une contrepartie supplémentaire dans le regroupement d'entreprises et que la formule vise à établir ou à vérifier la juste valeur de l'entreprise acquise. En revanche, un paiement éventuel qui est un pourcentage spécifié des résultats peut indiquer que l'obligation à l'égard des salariés constitue un accord d'intéressement destiné à rémunérer les salariés pour des services rendus.
- h) *Autres accords et questions* — Les termes d'autres accords pris avec les actionnaires vendeurs (tels que les accords de non-concurrence, les contrats non entièrement exécutés, les contrats de conseil et les contrats de location immobilière) ainsi que le traitement au titre de l'impôt sur le résultat de paiements éventuels peuvent indiquer que des paiements éventuels sont attribuables à ce quelque chose d'autre qu'une contrepartie en faveur de l'entreprise acquise. Par exemple, dans le cadre de l'acquisition, l'acquéreur pourrait conclure un contrat de bail immobilier avec un actionnaire vendeur important. Si les paiements au titre de la location spécifiés dans le contrat de bail sont sensiblement inférieurs au prix du marché, tout ou partie des paiements éventuels au bailleur (l'actionnaire vendeur) requis par un accord séparé de paiements éventuels pourrait, en réalité, constituer des paiements pour l'utilisation de l'immeuble loué que l'acquéreur devrait comptabiliser séparément dans ses états financiers postérieurs au regroupement. En revanche, si le contrat de location prévoit des paiements qui sont compatibles avec les conditions de marché et pour l'immeuble loué, l'accord de paiements éventuels à l'actionnaire vendeur pourrait constituer une contrepartie éventuelle dans le regroupement d'entreprises.

Droits de l'acquéreur à un paiement fondé sur des actions échangées contre des droits détenus par les salariés de l'entreprise acquise [en application du paragraphe 52(b)]

B56 Un acquéreur peut échanger ses droits à un paiement fondé sur des actions (droit de remplacement) contre des droits détenus par les salariés de l'entreprise acquise. Des échanges d'options sur actions ou d'autres droits à un paiement fondé sur des actions dans le cadre d'un regroupement d'entreprises sont comptabilisés comme des modifications de droits à un paiement fondé sur des actions selon IFRS 2 *Paiement fondé sur des actions*. Si l'acquéreur est tenu de remplacer les droits de l'entreprise acquise, tout ou partie de l'évaluation, basée sur le marché, des droits de remplacement de l'acquéreur sera intégré dans l'évaluation de la contrepartie transférée lors du regroupement d'entreprises. L'acquéreur est tenu de remplacer les droits de l'entreprise acquise si l'entreprise acquise ou ses salariés ont la capacité d'imposer la mise en œuvre du remplacement. Par exemple, en application de cette disposition, l'acquéreur est tenu de remplacer les droits de l'entreprise acquise si le remplacement est exigé par:

- a) les termes de la convention d'acquisition;
- b) les termes des droits de l'entreprise acquise; ou
- c) le droit ou la réglementation applicable.

Dans certaines situations, les droits de l'entreprise acquise peuvent expirer à la suite du regroupement d'entreprises. Si l'acquéreur remplace ces droits alors même qu'il n'est pas obligé de le faire, tout ou partie de l'évaluation, basée sur le marché, des droits de remplacement sera comptabilisée en tant que coût de rémunération dans les états financiers postérieurs au regroupement. En d'autres termes, l'évaluation basée sur le marché de ces droits ne sera en rien intégré à l'évaluation de la contrepartie transférée lors du regroupement d'entreprises.

- B57 Pour déterminer la quote-part d'un droit de remplacement qui fait partie de la contrepartie transférée en échange de l'entreprise acquise et la quote-part qui constitue une rémunération pour les services postérieurs au regroupement, l'acquéreur doit évaluer tant les droits de remplacement qu'il a octroyés que les droits de l'entreprise acquise à compter de la date d'acquisition, selon IFRS 2. La quote-part de l'évaluation basée sur le marché du droit de remplacement qui fait partie de la contrepartie transférée en échange de l'entreprise acquise est égale à la quote-part du droit de l'entreprise acquise attribuable aux services antérieurs au regroupement.
- B58 La quote-part du droit de remplacement attribuable aux services antérieurs au regroupement équivaut à l'évaluation, basée sur le marché, du droit de l'entreprise acquise, multiplié par le ratio de la partie de la période d'acquisition écoulé sur soit la période d'acquisition totale, soit la période d'acquisition originale du droit de l'entreprise acquise. La période d'acquisition est la période pendant laquelle toutes les conditions d'acquisition des droits doivent être remplies. Les conditions d'acquisition sont définies dans IFRS 2.
- B59 La part d'un droit de remplacement non acquis attribuable à des services postérieurs au regroupement, et dès lors comptabilisée en charge de rémunération dans les états financiers postérieurs au regroupement, est égale à l'évaluation totale, basée sur le marché, du droit de remplacement, déduction faite du montant attribué pour le service antérieur au regroupement. Dès lors, l'acquéreur attribue tout excédent de l'évaluation basée sur le marché du droit de remplacement par rapport à l'évaluation basée sur le marché du droit de l'entreprise acquise au service postérieur au regroupement, et comptabilise cet excédent en charge de rémunération dans les états financiers postérieurs au regroupement. L'acquéreur doit attribuer une quote-part d'un droit de remplacement au service postérieur au regroupement s'il requiert un service postérieur au regroupement, indépendamment du fait que les salariés ont ou non fourni l'ensemble du service requis pour que leurs droits auprès de l'entreprise acquise soient acquis avant la date d'acquisition.
- B60 La quote-part d'un droit de remplacement non acquis attribuable à des services antérieurs au regroupement, de même que la part attribuable au service postérieur au regroupement, doit refléter la meilleure estimation disponible du nombre de droits de remplacement dont l'acquisition est attendue. Par exemple, si l'évaluation basée sur le marché de la quote-part d'un droit de remplacement attribué au service antérieur au regroupement s'élève à 100 UM et que l'acquéreur s'attend à ce que 95 pour cent seulement de ce droit sera acquis, le montant inclus en contrepartie transférée dans le regroupement d'entreprises s'élève à 95 UM. Les changements dans le nombre estimé de droits de remplacement dont l'acquisition est attendue se reflètent dans le coût de rémunération des périodes au cours desquelles les changements ou les renoncations surviennent, et non en tant qu'ajustement de la contrepartie transférée lors du regroupement d'entreprises. De même, les effets d'autres événements, tels que les modifications ou le résultat ultime des droits assortis de conditions de performance qui surviennent après la date d'acquisition sont comptabilisés selon IFRS 2 lors de l'établissement du coût de rémunération pour la période au cours de laquelle un événement survient.
- B61 Les mêmes dispositions relatives à la détermination des quotes-parts d'un droit de remplacement attribuable au service antérieur au regroupement et postérieur au regroupement s'appliquent, indépendamment du fait qu'un droit de remplacement est classé en tant que passif ou qu'instrument de capitaux propres selon les dispositions de IFRS 2. Tout changement de l'évaluation basée sur le marché des droits classés en tant que passifs après la date d'acquisition ainsi que les effets d'impôt liés sont comptabilisés dans les états financiers de l'acquéreur postérieurs au regroupement, pendant la ou les période(s) au cours de laquelle ou desquelles les changements surviennent.
- B62 Les effets d'impôt liés aux droits de remplacement de paiements fondés sur des actions doivent être comptabilisés selon les dispositions de IAS 12 *Impôts sur le résultat*.

AUTRES IFRS QUI FOURNISSENT DES INDICATIONS SUR L'ÉVALUATION ET LA COMPTABILISATION ULTÉRIEURES (MISE EN APPLICATION DU PARAGRAPHE 54)

- B63 D'autres IFRS qui fournissent des indications sur l'évaluation et la comptabilisation ultérieures d'actifs acquis et de passifs repris ou encourus lors d'un regroupement d'entreprises sont par exemple:
- a) IAS 38 prescrit la comptabilisation des immobilisations incorporelles acquises lors d'un regroupement d'entreprises. L'acquéreur évalue le goodwill au montant comptabilisé à la date d'acquisition, après déduction du cumul des pertes de valeur. IAS 36 *Dépréciation d'actifs* prescrit la comptabilisation de perte de valeur.
 - b) IFRS 4 *Contrats d'assurance* fournit des indications sur la comptabilisation ultérieure d'un contrat d'assurance acquis lors d'un regroupement d'entreprises.
 - c) IAS 12 prescrit la comptabilisation ultérieure d'actifs d'impôt différé (y compris des actifs d'impôt différé non comptabilisés) et des passifs acquis lors d'un regroupement d'entreprises.
 - d) IFRS 2 fournit des indications sur l'évaluation et la comptabilisation ultérieures de la quote-part des droits de remplacement à paiement fondés sur des actions émis par un acquéreur, qui est attribuable aux services futurs des salariés.
 - e) IAS 27 (amendée par l'International Accounting Standards Board en 2008) fournit des indications sur la comptabilisation de changements dans la participation d'une société mère dans une filiale après en avoir obtenu le contrôle.

INFORMATIONS À FOURNIR (MISE EN APPLICATION DES PARAGRAPHES 59 ET 61)

- B64 Pour remplir l'objectif du paragraphe 59, l'acquéreur doit fournir les informations suivantes pour chaque regroupement d'entreprises survenu pendant la période de reporting:
- a) le nom et une description de l'entreprise acquise.
 - b) la date d'acquisition.
 - c) le pourcentage de participation acquis conférant des droits de vote.
 - d) les motivations premières du regroupement d'entreprises et une description de la manière dont l'acquéreur a obtenu le contrôle de l'entreprise acquise.
 - e) une description qualitative des facteurs constituant le goodwill comptabilisé, tels que les synergies attendues du regroupement des activités de l'entreprise acquise et de l'acquéreur, des immobilisations incorporelles qui ne répondent pas aux critères de comptabilisation séparée ou d'autres facteurs.
 - f) la juste valeur à la date d'acquisition de la contrepartie totale transférée et la juste valeur à la date d'acquisition de chaque catégorie principale de contrepartie, telle que:
 - i) de la trésorerie;
 - ii) d'autres immobilisations corporelles ou incorporelles, y compris une entreprise ou une filiale de l'acquéreur;
 - iii) des passifs encourus, par exemple un passif pour contrepartie éventuelle; et
 - iv) des participations de l'acquéreur, y compris le nombre d'instruments ou de parts émis ou à émettre, ainsi que la méthode de détermination de la juste valeur de ces instruments ou de ces parts.
 - g) pour les accords de contrepartie éventuelle et les actifs compensatoires:
 - i) le montant comptabilisé à la date d'acquisition;
 - ii) une description de l'accord et la base de détermination du montant du paiement; et
 - iii) une estimation de la fourchette des résultats (non actualisés) ou bien, s'il est impossible d'estimer une fourchette, ce constat ainsi que les raisons pour lesquelles il est impossible d'estimer une fourchette. Si le montant maximal du paiement est illimité, l'acquéreur doit l'indiquer.
 - h) pour les créances acquises:
 - i) la juste valeur des créances;
 - ii) les montants contractuels bruts à recevoir; et
 - iii) la meilleure estimation, à la date d'acquisition, des flux de trésorerie contractuels dont l'encaissement n'est pas attendu.

Les informations sont à fournir par grande catégorie de créances, telle que prêts, contrats de location-financement directs et toute autre catégorie de créances.
 - i) les montants comptabilisés à compter de la date d'acquisition pour chaque grande catégorie d'actifs acquis et de passifs repris.
 - j) pour chaque passif éventuel comptabilisé selon le paragraphe 23, l'information requise au paragraphe 85 de IAS 37 *Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels*. Si un passif éventuel n'est pas comptabilisé parce que sa juste valeur ne peut pas être évaluée de façon fiable, l'acquéreur doit fournir:
 - i) l'information prévue au paragraphe 86 de IAS 37; et
 - ii) les raisons pour lesquelles le passif ne peut être évalué de façon fiable.
 - k) le montant total du goodwill dont on s'attend à ce qu'il soit déductible fiscalement.
 - l) pour les transactions qui sont comptabilisées séparément de l'acquisition d'actifs et de la prise en charge de passifs lors du regroupement d'entreprises selon le paragraphe 51:
 - i) une description de chaque transaction;
 - ii) la manière dont chaque acquéreur a comptabilisé chaque transaction;
 - iii) les montants comptabilisés pour chaque transaction et le poste des états financiers dans lesquels chaque montant est comptabilisé; et
 - iv) si la transaction est le règlement effectif d'une relation préexistante, la méthode utilisée pour déterminer le montant du règlement.

- m) les informations sur les transactions comptabilisées séparément visées au point (l) doivent inclure le montant des coûts connexes à l'acquisition et, séparément, le montant de ces coûts comptabilisés en charges ainsi que le ou les poste(s) de l'état du résultat global dans lesquels ces charges sont comptabilisées. Le montant des éventuels coûts d'émission non comptabilisés en tant que charges et la manière dont ils ont été comptabilisés doivent également être fournis.
- n) dans une acquisition à des conditions avantageuses (voir les paragraphes 34 à 36):
- i) le montant de tout profit comptabilisé selon le paragraphe 34 et le poste du compte de résultat dans lequel cet excédent est comptabilisé. et
 - ii) une description des raisons pour lesquelles la transaction a abouti à un profit.
- o) pour chaque regroupement d'entreprises où l'acquéreur détient une participation inférieure à 100 % dans l'entreprise acquise à la date d'acquisition:
- i) le montant de la participation ne donnant pas le contrôle dans l'entreprise acquise comptabilisée à la date d'acquisition et la base d'évaluation de ce montant; et
 - ii) pour chaque participation ne donnant pas le contrôle dans une entreprise acquise évaluée à la juste valeur, les techniques de valorisation et les principales variables des modèles utilisés pour déterminer cette valeur.
- p) dans un regroupement d'entreprises réalisé par étapes:
- i) la juste valeur à la date d'acquisition de la participation dans l'entreprise acquise détenue par l'acquéreur immédiatement avant la date d'acquisition; et
 - ii) le montant de tout profit ou perte comptabilisé à la suite de la réévaluation à la juste valeur de la participation dans l'entreprise acquise détenue par l'acquéreur avant le regroupement d'entreprises (voir paragraphe 42) et le poste de l'état de résultat global dans lequel ce profit ou cette perte est comptabilisé(e).
- q) les informations suivantes:
- i) les montants des produits des activités ordinaires et des profits ou pertes de l'entreprise acquise depuis la date d'acquisition inclus dans l'état consolidé du résultat global pour la période de reporting; et
 - ii) le produit des activités ordinaires et le résultat de l'entité regroupée pour la période de reporting courante comme si la date d'acquisition pour tous les regroupements d'entreprises effectués pendant l'année avait été l'ouverture de la période annuelle de reporting.

S'il est impraticable de fournir les informations visées par ce paragraphe, l'acquéreur doit l'indiquer, et expliquer la raison pour laquelle fournir cette information est impraticable. La présente Norme utilise le terme «impraticable» au même sens que dans IAS 8 *Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs*.

- B65 Pour les regroupements d'entreprises qui, pris individuellement, ne sont pas significatifs, survenant pendant la période de reporting et qui, pris collectivement, sont significatifs, l'acquéreur doit fournir, sous forme cumulée, l'information requise par le paragraphe B64(e) à (q).
- B66 Si la date d'acquisition d'un regroupement d'entreprises est postérieure à la fin de la période de reporting mais antérieure à la date d'autorisation de publication des états financiers, l'acquéreur doit fournir l'information requise par le paragraphe B64, sauf si la comptabilisation initiale pour le regroupement d'entreprises est inachevée à la date d'approbation des états financiers. Dans cette situation, l'acquéreur doit indiquer quelles informations n'ont pu être fournies et les raisons pour lesquelles elles n'ont pas pu l'être.
- B67 Pour remplir l'objectif du paragraphe 61, l'acquéreur doit fournir les informations suivantes pour chaque regroupement d'entreprises significatif ou bien, de manière cumulée, pour les regroupements d'entreprises qui, pris individuellement, ne sont pas significatifs et qui, pris collectivement, sont significatifs:
- a) Si la comptabilisation initiale d'un regroupement d'entreprises est inachevée (voir paragraphe 45) pour certains actifs, certains passifs, certaines participations ne donnant pas le contrôle ou pour certains éléments de contrepartie et que les montants comptabilisés dans les états financiers pour le regroupement d'entreprises n'ont donc été déterminés qu'à titre provisoire:
 - i) les raisons pour lesquelles la comptabilisation initiale du regroupement d'entreprises est inachevée
 - ii) les actifs, passifs, participations ou éléments de contrepartie pour lesquelles la comptabilisation initiale est inachevée, et
 - iii) la nature et le montant d'éventuels ajustements de la période d'évaluation et pendant la période de reporting selon le paragraphe 49.

- b) pour chaque période de reporting postérieure à la date d'acquisition jusqu'au moment où l'entité recouvre, cède ou perd le droit à un actif de contrepartie éventuelle, ou jusqu'au moment où l'entité règle un passif de contrepartie éventuelle ou encore jusqu'au moment où le passif est annulé ou expire:
- i) tout changement des montants comptabilisés, y compris toute différence survenant lors du règlement;
 - ii) tout changement dans la fourchette des résultats (non actualisés) ainsi que les raisons de ces changements; et
 - iii) les techniques de valorisation et les principales variables des modèles utilisés pour évaluer la contrepartie éventuelle.
- c) pour les passifs éventuels comptabilisés lors d'un regroupement d'entreprises, l'acquéreur doit fournir les informations requises par les paragraphes 84 et 85 de IAS 37 pour chaque catégorie de provision.
- d) un rapprochement entre la valeur comptable du goodwill à l'ouverture et à la clôture de la période, faisant apparaître séparément:
- i) la valeur brute et le cumul des pertes de valeur à l'ouverture de la période de reporting;
 - ii) le goodwill complémentaire comptabilisé au cours de la période de reporting, à l'exclusion du goodwill inclus dans un groupe d'actifs destiné à être cédé qui, lors de l'acquisition, satisfait aux critères lui permettant d'être classé comme détenu en vue de la vente selon IFRS 5 *Actifs non courants détenus en vue de la vente et activités abandonnées*;
 - iii) les ajustements résultant de la comptabilisation ultérieure d'actifs d'impôt différé pendant la période de reporting selon le paragraphe 67;
 - iv) le goodwill inclus dans un groupe d'actifs destiné à être cédé, classé comme détenu en vue de la vente selon IFRS 5, et le goodwill décomptabilisé pendant la période de reporting sans avoir été inclus auparavant dans un groupe d'actifs destiné à être cédé, classé comme détenu en vue de la vente;
 - v) les pertes de valeur comptabilisées pendant la période de reporting selon IAS 36; (IAS 36 impose de fournir des informations sur les montants recouvrables et la perte de valeur du goodwill en plus de cette disposition.)
 - vi) les différences de change nettes générées pendant la période de reporting selon IAS 21 *Effets des variations des cours des monnaies étrangères*;
 - vii) toutes autres variations de la valeur comptable au cours de la période de reporting; et
 - viii) la valeur brute et le cumul des pertes de valeur à la clôture de la période de reporting.
- e) le montant et une explication de tout profit ou perte comptabilisé au titre de la période de reporting courante qui, simultanément:
- i) est lié aux actifs identifiables acquis ou aux passifs identifiables repris lors d'un regroupement d'entreprises qui a été effectué pendant la période courante ou une période de reporting antérieure; et
 - ii) est d'une taille, nature ou incidence telle que les informations fournies sont pertinentes pour la compréhension des états financiers de l'entité regroupée.

DISPOSITIONS TRANSITOIRES POUR LES REGROUPEMENTS D'ENTREPRISES N'INCLUANT QUE DES ENTITÉS MUTUELLES OU RÉALISÉS EXCLUSIVEMENT PAR CONTRAT (MISE EN APPLICATION DU PARAGRAPHE 66)

- B68 Le paragraphe 64 prévoit que la présente Norme s'applique à titre prospectif aux regroupements d'entreprises pour lesquels la date d'acquisition est égale ou postérieure au début de la première période annuelle de reporting ouverte à compter du 1^{er} juillet 2009. Une application anticipée est autorisée. Toutefois, une entité doit appliquer la présente Norme uniquement au début d'une période annuelle de reporting ouverte à compter du 30 juin 2007. Si une entité applique la présente Norme avant sa date d'entrée en vigueur, elle doit l'indiquer et appliquer simultanément IAS 27 (amendée par l'International Accounting Standards Board en 2008).
- B69 L'obligation d'appliquer la présente Norme à titre prospectif a l'effet suivant pour un regroupement d'entreprises n'incluant que des entités mutuelles ou réalisé exclusivement par contrat si la date d'acquisition pour ce regroupement d'entreprises est antérieure à la mise en application de la présente Norme.
- a) *Classification*—une entité doit continuer de classer les regroupements d'entreprises précédents selon les méthodes comptables antérieures de l'entité pour de tels regroupements.
 - b) *Goodwill comptabilisé antérieurement*—au commencement de la première période annuelle d'application de la présente Norme, la valeur comptable du goodwill résultant de regroupements d'entreprises précédents doit être sa valeur comptable à cette date conformément aux méthodes comptables antérieures de l'entité. Pour déterminer ce montant, l'entité doit éliminer la valeur comptable de tout amortissement cumulé de ce goodwill ainsi que la réduction correspondante du goodwill. Aucun autre ajustement ne doit être effectué à de la valeur comptable du goodwill.

- c) *Goodwill antérieurement comptabilisé en déduction des capitaux propres*—Les méthodes comptables antérieures de l'entité peuvent avoir entraîné la comptabilisation du goodwill issu du regroupement d'entreprises précédent en déduction des capitaux propres. Dans cette situation, l'entité ne doit pas comptabiliser ce goodwill en tant qu'actif au début de la première période annuelle au cours de laquelle la présente Norme est appliquée. En outre, l'entité ne doit pas comptabiliser en résultat une partie de ce goodwill lorsqu'elle se sépare de la totalité ou d'une partie de l'entreprise à laquelle ce goodwill est lié ou lorsqu'une unité génératrice de trésorerie à laquelle le goodwill est lié se déprécie.
- d) *Comptabilisation ultérieure du goodwill*—Depuis le commencement de la première période annuelle d'application de la présente Norme, une entité doit cesser d'amortir le goodwill résultant du regroupement d'entreprises précédent et doit effectuer un test de dépréciation du goodwill selon IAS 36.
- e) *Goodwill négatif antérieurement comptabilisé*—Une entité qui a comptabilisé le regroupement d'entreprises précédent en appliquant la méthode de l'acquisition peut avoir comptabilisé un produit différé correspondant à l'excédent de sa quote-part dans la juste valeur nette des actifs et des passifs identifiables de l'entreprise acquise par rapport au coût de cette quote-part (parfois appelée goodwill négatif). Dans ce cas, une entité doit décomptabiliser la valeur comptable de ce produit différé au début de la première période annuelle au cours de laquelle la présente Norme est appliquée, avec un ajustement correspondant du solde d'ouverture des résultats non distribués à cette date.
-

Annexe C

Amendements des autres IFRS

Les amendements figurant dans la présente annexe doivent être appliqués aux périodes annuelles de reporting ouvertes à compter du 1^{er} juillet 2009. Si une entité applique la présente Norme au titre d'une période antérieure, ces amendements doivent être appliqués à cette période antérieure.

IFRS 1 PREMIÈRE ADOPTION DES NORMES INTERNATIONALES D'INFORMATION FINANCIÈRE

C1 IFRS 1 est modifiée comme décrit ci-après.

Le paragraphe 14 est modifié comme suit:

«14. Certaines exemptions ci-dessous font référence à la juste valeur. Pour déterminer les justes valeurs selon la présente Norme, une entité doit appliquer la définition de la juste valeur dans l'Annexe A ainsi que toute indication plus précise dans les autres Normes qui traitent de la détermination des justes valeurs pour l'actif ou le passif en question. Ces justes valeurs doivent être le reflet des conditions qui existaient à la date à laquelle elles ont été déterminées.»

Le paragraphe 471 est inséré comme suit:

«471 La norme IFRS 3 (révisée par l'International Accounting Standards Board en 2008) a modifié les paragraphes 14, B1, B2(f) et B2(g). Une entité doit appliquer ces amendements pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1^{er} juillet 2009. Si une entité applique IFRS 3 (révisée en 2008) au titre d'une période antérieure, les amendements doivent être également appliqués à cette période antérieure.»

Dans l'annexe B, les paragraphes B1, B2(f) et B2(g) sont modifiés comme suit:

«B1 Un premier adoptant peut décider de ne pas appliquer rétrospectivement IFRS 3 *Regroupements d'entreprises* à des regroupements d'entreprises passés (des regroupements d'entreprises qui se sont déroulés avant la date de transition aux IFRS). Toutefois, si un premier adoptant retraite un regroupement d'entreprises pour se conformer à IFRS 3, il doit retraiter tous les regroupements d'entreprises postérieurs et doit aussi appliquer IAS 27 (telle que révisée par l'International Accounting Standards Board en 2008) à partir de cette même date. Par exemple, si un premier adoptant décide de retraiter un regroupement d'entreprises intervenu le 30 juin 20X6, il doit retraiter tous les regroupements d'entreprises intervenus entre le 30 juin 20X6 et la date de transition aux IFRS, et il doit appliquer aussi IAS 27 (révisée en 2008) à partir du 30 juin 20X6.

B2(f) Si un actif acquis ou un passif repris dans un regroupement d'entreprises passé n'a pas été comptabilisé selon le référentiel comptable antérieur, il n'en a pas pour autant un coût présumé nul dans l'état de situation financière d'ouverture en IFRS. Au contraire, l'acquéreur doit le comptabiliser et l'évaluer dans son état de situation financière consolidé sur la base qu'imposeraient les IFRS dans l'état de situation financière de l'entreprise acquise. À titre d'illustration: si l'acquéreur n'a pas, selon le référentiel comptable antérieur, inscrit à l'actif des contrats de location-financement acquis lors d'un regroupement d'entreprises passé, il doit inscrire ces contrats de location-financement à l'actif de ses états financiers consolidés, tout comme IAS 17 *Contrats de location* imposerait à l'entreprise acquise de le faire dans son état de situation financière IFRS. De même, si l'acquéreur n'avait pas, selon le référentiel GAAP précédent, comptabilisé un passif éventuel qui existe toujours à la date de transition aux IFRS, l'acquéreur doit comptabiliser ce passif éventuel à cette date, à moins que IAS 37 n'interdise la comptabilisation dans les états financiers de l'entreprise acquise à l'inverse, ...

B2(g) La valeur comptable du goodwill dans le premier état de situation financière d'ouverture en IFRS sera sa valeur comptable selon le référentiel comptable antérieur à la date de transition aux IFRS, après prise en compte des deux ajustements suivants:

- i) ...
- ii) [supprimé]
- iii) Indépendamment ...»

IFRS 2 PAIEMENT FONDÉ SUR DES ACTIONS

C2 IFRS 2 est modifiée comme décrit ci-après.

Le paragraphe 5 est modifié comme suit:

«5. Comme indiqué au paragraphe 2, la présente Norme ... De même, l'annulation, le remplacement ou toute autre modification d'accords dont le paiement est fondé sur des actions dus à un regroupement d'entreprises ou à une autre restructuration de capitaux propres doivent être comptabilisés selon la présente Norme. IFRS 3 fournit des indications pour déterminer si les instruments de capitaux propres émis lors d'un regroupement d'entreprises font partie de la contrepartie transférée en échange du contrôle de l'entreprise acquise (entrant dès lors dans le champ d'application de IFRS 3) ou constituent une rémunération en contrepartie de la continuité de leurs services, à comptabiliser dans la période postérieure au regroupement d'entreprises (entrant dès lors dans le champ d'application de la présente Norme).»

Le paragraphe 61 est inséré comme suit:

«61. IFRS 3 (révisée par l'International Accounting Standards Board en 2008) a modifié le paragraphe 5. Une entité doit appliquer cet amendement pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1^{er} juillet 2009. Si une entité applique IFRS 3 (révisée en 2008) au titre d'une période antérieure, l'amendement doit être également appliqué à cette période antérieure.»

IFRS 7 *INSTRUMENTS FINANCIERS: INFORMATIONS À FOURNIR*

C3 IFRS 7 est modifiée comme décrit ci-après.

Le paragraphe 3(c) est supprimé.

Le paragraphe 44B est inséré comme suit:

«44B IFRS 3 (révisée par l'International Accounting Standards Board en 2008) a supprimé le paragraphe 3(c). Une entité doit appliquer cet amendement pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1^{er} juillet 2009. Si une entité applique IFRS 3 (révisée en 2008) au titre d'une période antérieure, l'amendement doit être également appliqué à cette période antérieure.»

IAS 12 *IMPÔTS SUR LE RÉSULTAT*

C4 IAS 12 est modifiée comme décrit ci-après.

Le troisième paragraphe de l'«**Objectif**» est modifié comme suit:

«**Objectif**

L'objectif de la présente Norme ... De même, la comptabilisation d'actifs et de passifs d'impôt différés dans un regroupement d'entreprises affecte le montant du goodwill provenant de ce regroupement d'entreprises ou du montant du profit résultant d'une acquisition à des conditions avantageuses.»

Les paragraphes 18, 19, 21 à 22 et 26 sont modifiés comme suit:

«18. Des différences temporelles sont générées également lorsque:

a) les actifs identifiables acquis et les passifs repris dans un regroupement d'entreprises sont comptabilisés à leurs justes valeurs respectives selon IFRS 3 *Regroupements d'entreprises*, mais aucun ajustement équivalent n'est effectué à des fins fiscales (voir le paragraphe 19);

b) ...

Regroupements d'entreprises

19. Sauf quelques exceptions limitées, les actifs identifiables acquis et les passifs repris lors d'un regroupement d'entreprises sont comptabilisés à leur juste valeur à la date d'acquisition. Des différences temporelles ...

Goodwill

21. Le goodwill généré lors d'un regroupement d'entreprises est évalué comme l'excédent de (a) par rapport à (b) ci-dessous:

a) le total de:

i) la contrepartie transférée, évaluée conformément à IFRS 3, qui impose généralement le recours à la juste valeur à la date d'acquisition;

ii) le montant d'une participation ne donnant pas le contrôle dans l'entreprise acquise comptabilisé selon IFRS 3; et

iii) dans un regroupement d'entreprises réalisé par étapes, la juste valeur à la date d'acquisition de la participation précédemment détenue par l'acquéreur dans l'entreprise acquise.

b) le solde net des montants, à la date d'acquisition, des actifs identifiables acquis et des passifs repris, évalués selon IFRS 3.

De nombreuses administrations fiscales ...

- 21A Des réductions ultérieures d'un passif d'impôt différé qui n'est pas comptabilisé car il découle d'une comptabilisation initiale de goodwill sont aussi considérées comme résultant de la comptabilisation initiale du goodwill et ne sont pas, par conséquent, comptabilisées selon le paragraphe 15(a). Par exemple, si une entité, lors d'un regroupement d'entreprises, comptabilise un coût de 100 UM dont la base fiscale est zéro, le paragraphe 15(a) interdit à l'entité de comptabiliser le passif d'impôt différé correspondant. Si, ultérieurement, l'entité comptabilise au titre de ce goodwill une perte de valeur de 20 UM, le montant de la différence temporelle imposable correspondant au goodwill est réduit de 100 UM à 80 UM, et il en résulte une diminution de la valeur du passif d'impôt différé non comptabilisé. Cette diminution de la valeur du passif d'impôt différé non comptabilisé est également considérée comme correspondant à la comptabilisation initiale du goodwill et il est par conséquent interdit de la comptabiliser selon le paragraphe 15(a).
- 21B Les passifs d'impôt différé relatifs aux différences temporelles imposables se rapportant au goodwill sont toutefois comptabilisés dans la mesure où ils ne découlent pas de la comptabilisation initiale du goodwill. Par exemple, si une entité, lors d'un regroupement d'entreprises, comptabilise un goodwill de 100 UM qui est déductible à des fins fiscales au taux de 20 pour cent par an, à partir de l'année de l'acquisition, la base fiscale du goodwill est de 100 UM lors de la comptabilisation initiale, et de 80 UM à la fin de l'année d'acquisition. Si la valeur comptable du goodwill à la fin de l'année d'acquisition reste inchangée à 100 UM, une différence temporelle imposable de 20 UM est générée à la fin de cette année. Du fait que ...

Comptabilisation initiale d'un actif ou d'un passif

22. Une différence temporelle peut survenir lors de la comptabilisation initiale d'un actif ou d'un passif, par exemple si le coût d'un actif n'est pas, partiellement ou en totalité, déductible fiscalement. La méthode de comptabilisation pour une telle différence temporelle dépendra de la nature de la transaction ayant conduit à la comptabilisation initiale de l'actif ou du passif:
- lors d'un regroupement d'entreprises, une entité comptabilise tout passif ou actif d'impôt différé et ceci affecte le montant du goodwill ou le profit résultant d'une acquisition à des conditions avantageuses qu'elle comptabilise (voir paragraphe 19).
 - ...
26. Des exemples de différences temporelles déductibles qui génèrent des actifs d'impôt différé sont présentés ci-après:
- ...
 - sauf quelques exceptions limitées, une entité comptabilise les actifs identifiables acquis et les passifs repris lors d'un regroupement d'entreprises à leur juste valeur à la date d'acquisition. Lorsqu'un passif repris est comptabilisé à la date d'acquisition, mais que les coûts liés ne sont déduits dans la détermination des bénéfices imposables qu'au cours d'une période ultérieure, une différence temporelle déductible apparaît, donnant lieu à un actif d'impôt différé. De même, un actif d'impôt différé est généré lorsque la juste valeur d'un actif identifiable acquis est inférieure à sa base fiscale. Dans les deux cas, l'actif d'impôt différé qui en résulte affecte le goodwill (voir le paragraphe 66); et
 - ...

Après le paragraphe 31, un nouveau titre et un paragraphe 32A sont insérés comme suit:

«32. [Supprimé]

Goodwill

- 32A Si la valeur comptable du goodwill généré lors d'un regroupement d'entreprises est inférieure à sa base fiscale, l'écart engendre un actif d'impôt différé. L'actif d'impôt différé résultant de la comptabilisation initiale du goodwill doit être comptabilisé dans le cadre de la comptabilisation d'un regroupement d'entreprises, dans la mesure où il est probable qu'un bénéfice imposable sera disponible sur lequel pourra s'imputer la différence temporelle déductible.»

Les paragraphes 66 à 68 sont modifiés comme suit:

«Impôt différé généré par un regroupement d'entreprises

66. Comme expliqué aux paragraphes 19 et 26(c), des différences temporelles peuvent être générées lors d'un regroupement d'entreprises. Selon IFRS 3, une entité comptabilise des actifs d'impôt différé (dans la mesure où ils satisfont aux critères de comptabilisation du paragraphe 24) ou des passifs d'impôt différé correspondants en tant qu'actifs et passifs identifiables à la date d'acquisition. En conséquence, ces actifs et passifs d'impôt différé affectent le montant du goodwill ou du profit résultant d'une acquisition à des conditions avantageuses comptabilisés par l'entité. Toutefois, selon le paragraphe 15(a), une entité ne comptabilise pas les passifs d'impôt différé générés par la comptabilisation initiale du goodwill.

67. À la suite de un regroupement d'entreprises, la probabilité pour l'acquéreur de réaliser un actif d'impôt différé antérieur à l'acquisition pourrait changer. Un acquéreur peut considérer comme probable qu'il récupérera son propre actif d'impôt différé qui n'était pas comptabilisé avant le regroupement d'entreprises. Par exemple, l'acquéreur peut être en mesure d'utiliser l'avantage que représentent ses pertes fiscales non utilisées en imputant sur elles des bénéfices imposables futurs de l'entreprise acquise. À l'inverse, à la suite de un regroupement d'entreprises, il pourrait s'avérer qu'il n'est plus probable qu'un bénéfice imposable futur permette de recouvrer l'actif d'impôt différé. Dans de tels cas, l'acquéreur comptabilise un changement de l'actif d'impôt différé au cours de la période du regroupement d'entreprises, mais ne l'inclut pas dans la comptabilisation du regroupement d'entreprises. Dès lors, l'acquéreur ne le prend pas en compte pour évaluer le *goodwill* ou le profit résultant d'une acquisition à des conditions avantageuses;
68. L'avantage potentiel des reports de perte fiscale de l'entreprise acquise ou d'autres actifs d'impôt différé pourrait ne pas satisfaire aux critères de comptabilisation lors de la comptabilisation initiale d'un regroupement d'entreprises, mais pourraient être réalisés par la suite.

Une entité doit comptabiliser les avantages d'impôt différés qu'elle réalise après le regroupement d'entreprises, comme suit:

- a) Les avantages d'impôt différé comptabilisés au cours de la période d'évaluation qui résultent de nouvelles informations relatives à des faits et des circonstances qui existaient à la date d'acquisition doivent être utilisés pour réduire la valeur comptable de l'éventuel *goodwill* lié à cette acquisition. Si la valeur comptable de ce *goodwill* est nulle, tout avantage d'impôt différé résiduel doit être comptabilisé en résultat.
- b) Tous les autres avantages d'impôt différé acquis et réalisés doivent être comptabilisés en résultat (ou bien, si la présente Norme l'impose, en dehors du résultat).»

L'exemple qui suit le paragraphe 68 est supprimé.

Le paragraphe 81 est modifié comme suit:

«81. Les éléments suivants doivent également être présentés distinctement:

- a) ...
- h) dans le cadre des activités abandonnées, la charge d'impôt relative:
 - i) au profit ou à la perte lié(e) à l'abandon; et
 - ii) le résultat courant des activités abandonnées pour la période ainsi que les montants correspondants pour toutes les périodes antérieures présentées;
- i) l'incidence sur l'impôt sur le résultat des dividendes proposés et déclarés aux actionnaires de l'entité avant l'autorisation de publier les états financiers, mais qui ne sont pas comptabilisés en tant que passif dans les états financiers;
- j) si un regroupement d'entreprises dans lequel l'entité est l'acquéreur entraîne un changement du montant comptabilisé pour son actif d'impôt différé antérieur à l'acquisition (voir paragraphe 67), le montant de ce changement; et
- k) si les avantages d'impôt différé acquis lors d'un regroupement d'entreprises ne sont pas comptabilisés à la date d'acquisition mais sont comptabilisés après la date d'acquisition (voir paragraphe 68), une description de l'événement ou du changement de circonstances ayant causé la comptabilisation des avantages d'impôt différé.»

Les paragraphes 93 à 95 sont insérés comme suit:

«93. Le paragraphe 68 doit être appliqué à titre prospectif à compter de la date d'entrée en vigueur de IFRS 3 (révisée par l'International Accounting Standards Board en 2008) à la comptabilisation d'actifs d'impôt différés acquis lors de regroupements d'entreprises.

94. En conséquence, les entités ne doivent pas ajuster la comptabilisation des regroupements d'entreprises antérieurs si les avantages fiscaux n'ont pas satisfait aux critères de comptabilisation distincte à la date d'acquisition et sont comptabilisés après la date d'acquisition, sauf si les avantages sont comptabilisés au cours de la période d'évaluation et résultent d'informations nouvelles relatives aux faits et circonstances qui existaient à la date d'acquisition. Les autres avantages d'impôt comptabilisés doivent être comptabilisés en résultat (ou bien, si la présente Norme l'impose, en dehors du résultat).
95. La norme IFRS 3 (révisée par l'International Accounting Standards Board en 2008) a modifié les paragraphes 21 et 67 et inséré les paragraphes 32A ainsi que 81(j) et (k). Une entité doit appliquer ces amendements pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1^{er} juillet 2009. Si une entité applique IFRS 3 (révisée en 2008) au titre d'une période antérieure, les amendements doivent être également appliqués à cette période antérieure.»

IAS 16 *IMMOBILISATIONS CORPORELLES*

C5 Dans IAS 16, le paragraphe 44 est modifié comme suit:

«44. Une entité ventile le montant initialement comptabilisé pour une immobilisation corporelle en ses parties significatives et amortit séparément chacune de ces parties. Par exemple, il peut être approprié d'amortir séparément la cellule et les réacteurs d'un avion, que celui-ci soit détenu en propre ou dans le cadre d'un contrat de location-financement. De même, si une entité acquiert des immobilisations corporelles faisant l'objet d'un contrat de location simple dans laquelle elle apparaît en tant que bailleur, il peut être indiqué d'amortir séparément les montants reflétés dans le coût de ce poste qui sont attribuables au caractère favorable ou défavorable des termes du contrat de location par rapport aux conditions du marché.»

Le paragraphe 81C est inséré comme suit:

«81C IFRS 3 Regroupement d'entreprises (révisée par l'International Accounting Standards Board en 2008) a modifié le paragraphe 44. Une entité doit appliquer cet amendement pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1^{er} juillet 2009. Si une entité applique IFRS 3 (révisée en 2008) au titre d'une période antérieure, l'amendement doit être également appliqué à cette période antérieure.»

IAS 28 *PARTICIPATIONS DANS DES ENTREPRISES ASSOCIÉES*

C6 Dans IAS 28, le paragraphe 23 est modifié comme suit:

«23. Une participation dans une entreprise associée est comptabilisée selon la méthode de la mise en équivalence à partir de la date à laquelle l'entité devient une entreprise associée. Lors de l'acquisition de la participation, toute différence entre le coût de la participation et la quote-part de l'investisseur dans la juste valeur nette des actifs et des passifs identifiables de l'entreprise associée est comptabilisée comme suit:

- a) le goodwill lié à une entreprise associée est inclus dans la valeur comptable de la participation. Un amortissement de ce goodwill n'est pas autorisé.
- b) tout excédent de la quote-part de l'investisseur dans la juste valeur nette des actifs et passifs identifiables de l'entreprise associée sur le coût de la participation est inclus comme produit dans la détermination de la quote-part de l'investisseur dans le résultat de l'entreprise associée de la période au cours de laquelle la participation est acquise.

Des ajustements appropriés ...»

IAS 32 *INSTRUMENTS FINANCIERS: PRÉSENTATION*

C7 IAS 32 est modifiée comme décrit ci-après.

Le paragraphe 4(c) est supprimé.

Le paragraphe 97B est inséré comme suit:

«97B IFRS 3 (révisée par l'International Accounting Standards Board en 2008) a supprimé le paragraphe 4(c). Une entité doit appliquer cet amendement pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1^{er} juillet 2009. Si une entité applique IFRS 3 (révisée en 2008) au titre d'une période antérieure, l'amendement doit être également appliqué à cette période antérieure.»

IAS 33 *RÉSULTAT PAR ACTION*

C8 Dans IAS 33, le paragraphe 22 est modifié comme suit:

«22. Les actions ordinaires émises comme faisant partie de la contrepartie transférée lors d'un regroupement d'entreprises sont incluses dans le nombre moyen pondéré d'actions à compter de la date d'acquisition. Ceci s'explique car à compter de cette date, l'acquéreur incorpore dans son état du résultat global le résultat de l'entreprise acquise.»

IAS 34 *INFORMATION FINANCIÈRE INTERMÉDIAIRE*

C9 IAS 34 est modifiée comme décrit ci-après.

Le paragraphe 16(i) est modifié comme suit:

- i) l'effet des changements qui ont affecté la composition de l'entité au cours de la période intermédiaire, y compris les regroupements d'entreprises, l'obtention ou la perte de contrôle sur des filiales et des participations à long terme, les restructurations et les activités abandonnées. Dans le cas de regroupements d'entreprises, l'entité doit fournir les informations requises par IFRS 3 *Regroupements d'entreprises*; et»

Le paragraphe 48 est inséré comme suit:

«48. IFRS 3 (révisée par l'International Accounting Standards Board en 2008) a modifié le paragraphe 16(i). Une entité doit appliquer cet amendement pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1^{er} juillet 2009. Si une entité applique IFRS 3 (révisée en 2008) au titre d'une période antérieure, l'amendement doit être également appliqué à cette période antérieure.»

IAS 36 DÉPRÉCIATION D'ACTIFS

C10 IAS 36 est modifiée comme décrit ci-après.

Dans le paragraphe 6, la définition de la date de l'accord est supprimée.

Le paragraphe 65 est modifié comme suit:

«65. Les paragraphes 66 à 108 et l'Annexe C énoncent les dispositions relatives à l'identification de l'unité génératrice de trésorerie à laquelle un actif appartient, la détermination de sa valeur comptable et la comptabilisation des pertes de valeur des unités génératrices de trésorerie et des goodwill.»

Les paragraphes 81 et 85 sont modifiés comme suit:

«81. Le goodwill comptabilisé lors d'un regroupement d'entreprises est un actif représentant les avantages économiques futurs résultant des autres actifs acquis lors d'un regroupement d'entreprises qui ne sont pas identifiés individuellement et comptabilisés séparément. Le goodwill ne génère pas de flux de trésorerie indépendamment d'autres actifs ou groupes d'actifs, et contribue souvent aux flux de trésorerie de multiples unités génératrices de trésorerie. Parfois, il n'est pas possible d'affecter le goodwill sur une base non-arbitraire à des unités génératrices de trésorerie prises individuellement, mais uniquement à des groupes d'unités génératrices de trésorerie. Il s'ensuit qu'au sein de l'entité, le niveau le plus bas auquel le goodwill est suivi pour des besoins de gestion interne comprend parfois plusieurs unités génératrices de trésorerie auxquelles correspond le goodwill, mais auxquelles il ne peut être affecté. Les références des paragraphes 83 à 99 et de l'Annexe C à une unité génératrice de trésorerie à laquelle le goodwill est affecté doivent être lues comme des références s'appliquant aussi à un groupe d'unités génératrices de trésorerie auxquelles le goodwill est affecté.

85. Selon IFRS 3 *Regroupements d'entreprises*, si la comptabilisation initiale relative à un regroupement d'entreprises ne peut être déterminée que provisoirement au plus tard à la fin de la période au cours de laquelle le regroupement d'entreprises est effectué, l'acquéreur:

- a) comptabilise le regroupement en utilisant ces valeurs provisoires; et
- b) comptabilise tous les ajustements apportés à ces valeurs provisoires à la suite de la finalisation de la comptabilisation initiale au cours de la période d'évaluation, qui ne doit pas excéder douze mois à compter de la date d'acquisition.

Dans de tels cas, il ne sera peut-être pas possible non plus d'achever l'affectation initiale du goodwill comptabilisé lors du regroupement d'entreprises avant la fin de la période annuelle au cours de laquelle le regroupement est effectué. Lorsque tel est le cas, l'entité fournit les informations imposées par le paragraphe 133.»

Après le paragraphe 90, le titre et les paragraphes 91 à 95 sont supprimés.

Le paragraphe 138 est supprimé.

Le paragraphe 139 est modifié comme suit:

«139. Une entité doit appliquer la présente Norme:

- a) ...»

Le paragraphe 140B est inséré comme suit:

«140B IFRS 3 (révisée par l'International Accounting Standards Board en 2008) a modifié les paragraphes 65, 81, 85 et 139, supprimé les paragraphes 91 à 95 et 138, et inséré l'Annexe C. Une entité doit appliquer ces amendements pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1^{er} juillet 2009. Si une entité applique IFRS 3 (révisée en 2008) au titre d'une période antérieure, les amendements doivent être également appliqués à cette période antérieure.»

Une nouvelle annexe (Annexe C) est insérée comme décrit ci-dessous. Elle intègre les dispositions des paragraphes supprimés 91 à 95.

«Annexe C

La présente annexe fait partie intégrante de la présente Norme.

Tests de dépréciation d'unités génératrices de trésorerie avec goodwill et participations non contrôlantes

C1 Conformément à IFRS 3 (révisée par l'International Accounting Standards Board en 2008), l'acquéreur évalue et comptabilise le goodwill à la date d'acquisition comme étant l'excédent de (a) par rapport à (b) ci-dessous:

- a) le total de:
 - i) la contrepartie transférée, évaluée conformément à IFRS 3, qui impose généralement le recours à la juste valeur à la date d'acquisition;
 - ii) le montant d'une participation ne donnant pas le contrôle dans l'entreprise acquise évaluée selon IFRS 3; et
 - iii) dans un regroupement d'entreprises réalisé par étapes, la juste valeur à la date d'acquisition de la participation précédemment détenue par l'acquéreur dans l'entreprise acquise.
- b) le solde net des montants, à la date d'acquisition, des actifs identifiables acquis et des passifs repris, évalués selon IFRS 3.

Affectation du goodwill

C2 Le paragraphe 80 de la présente Norme impose d'affecter le goodwill acquis lors d'un regroupement d'entreprises à chacune des unités génératrices de trésorerie de l'acquéreur ou à chacun des groupes d'unités génératrices de trésorerie susceptible de bénéficier des synergies du regroupement d'entreprises, que d'autres actifs ou passifs de l'entreprise acquise soient ou non affectés à ces unités ou groupes d'unités. Il est possible que certaines des synergies résultant d'un regroupement d'entreprises seront affectées à une unité génératrice de trésorerie dans laquelle la participation ne donnant pas le contrôle ne détient pas d'intérêt.

Test de dépréciation

- C3 Pratiquer un test de dépréciation signifie comparer le montant recouvrable d'une unité génératrice de trésorerie et la valeur comptable de l'unité génératrice de trésorerie.
- C4 Si une entité évalue une participation ne donnant pas le contrôle comme étant sa quote-part d'intérêt dans l'actif net identifiable d'une filiale à la date d'acquisition plutôt qu'à la juste valeur, le goodwill attribuable à la participation ne donnant pas le contrôle est incluse dans le montant recouvrable de l'unité génératrice de trésorerie correspondante, mais n'est pas comptabilisée dans les états financiers consolidés de la société mère. En conséquence, une entité doit majorer la valeur comptable du goodwill affecté à l'unité pour inclure le goodwill attribuable à la participation ne donnant pas le contrôle. Cette valeur comptable ajustée est ensuite comparée à la valeur recouvrable de l'unité pour déterminer si l'unité génératrice de trésorerie s'est dépréciée.

Affectation d'une perte de valeur

- C5 Le paragraphe 104 impose d'affecter toute perte de valeur identifiée d'abord à la déduction de la valeur ajoutée du goodwill affecté à l'unité puis aux autres actifs de l'unité au prorata de leurs valeurs comptables.
- C6 Si une filiale, ou une partie d'une filiale, avec une participation ne donnant pas le contrôle est elle-même une unité génératrice de trésorerie, la perte de valeur est affectée entre la société mère et la participation ne donnant pas le contrôle selon la base d'affectation utilisée pour l'affectation du bénéfice ou de la perte.
- C7 Si une filiale, ou une partie d'une filiale, avec une participation ne donnant pas le contrôle fait elle-même partie d'une unité génératrice de trésorerie plus importante, les pertes de valeur sur le goodwill sont affectées aux parties de l'unité génératrice de trésorerie qui détiennent une participation ne donnant pas le contrôle et à celles pour lesquelles ce n'est pas le cas. Les pertes de valeur doivent être attribuées aux parties de l'unité génératrice de trésorerie sur la base suivante:
 - a) dans la mesure où la perte de valeur est liée au goodwill dans l'unité génératrice de trésorerie, la valeur comptable relative du goodwill des parties avant la perte de valeur et
 - b) dans la mesure où la perte de valeur est liée aux actifs identifiables dans l'unité génératrice de trésorerie, les valeurs comptables relatives de l'actif net identifiable des parties avant la perte de valeur. Cette perte de valeur est ensuite affectée aux actifs des parties de chaque unité au prorata de la valeur comptable de chaque actif dans cette partie.

S'agissant des parties ayant une participation ne donnant pas le contrôle, la perte de valeur est affectée entre la société mère et la participation ne donnant pas le contrôle selon la base d'affectation utilisée pour l'affectation du bénéfice ou de la perte.

- C8 Si une perte de valeur attribuable à une participation ne donnant pas le contrôle est liée à du goodwill qui n'est pas comptabilisé dans les états financiers consolidés de la société mère (voir paragraphe C4), cette perte de valeur n'est pas comptabilisée en tant que perte de valeur du goodwill. Dans ce cas, seule la perte de valeur liée au goodwill qui est affectée à la société mère est comptabilisée en tant que perte de valeur du goodwill.

C9 L'exemple 7 illustre les tests de dépréciation d'une unité génératrice de trésorerie non entièrement détenue, avec un goodwill.»

IAS 37 PROVISIONS, PASSIFS ÉVENTUELS ET ACTIFS ÉVENTUELS

C11 Dans IAS 37, le paragraphe 5 est modifié comme suit:

«5. Lorsqu'une autre Norme traite d'un type spécifique de provision, de passif éventuel ou d'actif éventuel, une entité applique cette Norme au lieu de la présente Norme. Ainsi, certains types de provisions sont également traités dans les IFRS portant sur:

a) les contrats de construction (voir IAS 11 Contrats de construction);

...»

IAS 38 IMMOBILISATIONS INCORPORELLES

C12 IAS 38 est modifiée comme décrit ci-après.

Dans le paragraphe 8, la définition de la date de l'accord est supprimée.

Les paragraphes 11, 12, 25 et 33 à 35 sont modifiés comme suit:

«11. La définition d'une immobilisation incorporelle impose que cette immobilisation incorporelle soit identifiable afin de la distinguer du goodwill. Le goodwill comptabilisé lors d'un regroupement d'entreprises est un actif représentant les avantages économiques futurs résultant des autres actifs acquis lors d'un regroupement d'entreprises qui ne sont pas identifiés individuellement et comptabilisés séparément. Les avantages économiques futurs peuvent résulter d'une synergie entre les actifs identifiables acquis ou provenant d'actifs, qui pris individuellement, ne satisfont pas aux critères de comptabilisation dans les états financiers.

12. Un actif est identifiable s'il:

a) **est séparable, c'est-à-dire susceptible d'être séparé ou dissocié de l'entité et d'être vendu, cédé, concédé par licence, loué ou échangé, soit individuellement, soit en même temps qu'un contrat, un actif ou un passif identifiable, peu importe si l'entité entend ou non en arriver là; ou**

b) **résulte de droits contractuels ou d'autres droits légaux, que ces droits soient ou non cessibles ou séparables de l'entité ou d'autres droits et obligations.**

25. Normalement, le prix qu'une entité paie pour acquérir séparément une immobilisation incorporelle reflète les attentes relatives à la probabilité que les avantages économiques futurs attendus incorporés dans l'actif iront à l'entité. En d'autres termes, l'entité s'attend à une entrée d'avantages économiques, même s'il reste une incertitude quant au montant ou à l'échéance de cette entrée. Par conséquent, le critère de comptabilisation relatif à la probabilité des avantages économiques futurs du paragraphe 21(a) est toujours considéré comme satisfait pour des immobilisations incorporelles acquises séparément.

33. Selon IFRS 3 *Regroupements d'entreprises*, si une immobilisation incorporelle est acquise dans le cadre d'un regroupement d'entreprises, le coût de cette immobilisation incorporelle est sa juste valeur à la date d'acquisition. La juste valeur d'une immobilisation incorporelle reflète les attentes sur la probabilité que les avantages économiques futurs inclus dans l'actif iront à l'entité. En d'autres termes, l'entité s'attend à une entrée d'avantages économiques, même s'il reste une incertitude quant au montant ou à l'échéance de cette entrée. Par conséquent, le critère de comptabilisation de la probabilité du paragraphe 21(a) est toujours considéré comme satisfait pour les immobilisations incorporelles acquises lors de regroupements d'entreprises. Si un actif acquis lors d'un regroupement d'entreprises est séparable ou découle de droits contractuels ou d'autres droits légaux, il y a des informations suffisantes pour évaluer de façon fiable la juste valeur de l'actif. Par conséquent, le critère de l'évaluation fiable du paragraphe 21(b) est toujours considéré comme satisfait pour les immobilisations incorporelles acquises lors de regroupements d'entreprises.

34. Selon la présente Norme et IFRS 3 (révisée par l'International Accounting Standards Board en 2008), à la date d'acquisition, un acquéreur comptabilise séparément du goodwill une immobilisation incorporelle de l'entreprise acquise sans rechercher si l'actif avait été comptabilisé par l'entreprise acquise avant le regroupement d'entreprises. Ceci signifie que l'acquéreur comptabilise en tant qu'actif séparément du goodwill un projet de recherche et développement en cours de l'entreprise acquise si le projet satisfait à la définition d'une immobilisation incorporelle. Le projet de recherche et développement en cours d'une entreprise acquise satisfait à la définition d'une immobilisation incorporelle lorsqu'il:

- a) satisfait à la définition d'un actif; et
- b) est identifiable, c'est-à-dire est séparable ou résulte de droits contractuels ou autres droits légaux.

Évaluation de la juste valeur d'une immobilisation incorporelle acquise lors d'un regroupement d'entreprises

35. Si une immobilisation incorporelle acquise lors d'un regroupement d'entreprises est séparable ou découle de droits contractuels ou d'autres droits légaux, il y a des informations suffisantes pour évaluer de façon fiable la juste valeur de l'actif. Lorsque, pour les estimations utilisées pour évaluer la juste valeur d'une immobilisation incorporelle, il y a une gamme de résultats possibles ayant une probabilité différente, cette incertitude entre dans l'évaluation de la juste valeur de l'actif.»

Le paragraphe 38 est supprimé.

Le paragraphe 68 est modifié comme suit:

«68. Une dépense relative à un élément incorporel doit être comptabilisée en charges lorsqu'elle est encourue, sauf:

- a) si elle fait partie du coût d'une immobilisation incorporelle satisfaisant aux critères de comptabilisation (voir paragraphes 18 à 67); ou
- b) si l'élément est acquis lors d'un regroupement d'entreprises et ne peut pas être comptabilisé en tant qu'immobilisation incorporelle. Si c'est le cas, il fait partie du montant comptabilisé en tant que goodwill à la date d'acquisition (voir IFRS 3).»

Le paragraphe 94 est modifié comme suit:

«94. La durée d'utilité d'une immobilisation incorporelle qui résulte de droits contractuels ou d'autres droits légaux ne doit pas excéder la période des droits contractuels ou d'autres droits légaux, mais elle peut être plus courte, en fonction de la période au cours de laquelle l'entité s'attend à utiliser l'actif. Si les droits contractuels ou autres droits légaux sont transférés pour une durée limitée susceptible d'être renouvelée, la durée d'utilité de l'immobilisation incorporelle ne doit inclure la (les) période(s) de renouvellement que s'il y a des éléments probants pour justifier le renouvellement par l'entité sans qu'elle encoure de coûts importants. La durée d'utilité d'un droit recouvré comptabilisé en tant qu'immobilisation incorporelle est la période contractuelle résiduelle du contrat par lequel ce droit a été octroyé et ne doit pas inclure de périodes de renouvellement.»

Le paragraphe 115A est inséré comme suit:

«115A Dans le cas d'un droit recouvré dans un regroupement d'entreprises, si le droit est ensuite réémis (vendu) à un tiers, la valeur comptable correspondante éventuelle doit être utilisée pour déterminer le profit ou la perte de réémission.»

Le paragraphe 129 est supprimé.

Le paragraphe 130 est modifié comme suit:

«130. Une entité doit appliquer la présente Norme:

- a) ...»

Le paragraphe 103C est inséré comme suit:

«130C IFRS 3 (révisée par l'International Accounting Standards Board en 2008) a modifié les paragraphes 12, 33 à 35, 68, 94 et 130, supprimé les paragraphes 38 et 129, et inséré le paragraphe 115A. Une entité doit appliquer ces amendements à titre prospectif pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1^{er} janvier 2009. En conséquence, les montants comptabilisés au titre d'immobilisations incorporelles et de goodwill lors de regroupements d'entreprises antérieurs ne doivent pas être ajustés. Si une entité applique IFRS 3 (révisée en 2008) au titre d'une période antérieure, les amendements doivent être également appliqués à cette période antérieure.»

IAS 39 INSTRUMENTS FINANCIERS: COMPTABILISATION ET ÉVALUATION

C13 IAS 39 est modifiée comme décrit ci-après.

Le paragraphe 2(f) est supprimé.

Le paragraphe 103D est inséré comme suit:

«103D IFRS 3 (révisée par l'International Accounting Standards Board en 2008) a supprimé le paragraphe 2(f). Une entité doit appliquer cet amendement pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1^{er} juillet 2009. Si une entité applique IFRS 3 (révisée en 2008) au titre d'une période antérieure, l'amendement doit être également appliqué à cette période antérieure.»

IFRIC 9 RÉÉVALUATION DES DÉRIVÉS INCORPORÉS

C4 Le paragraphe 5 de IFRIC 9 comporte une note de bas de page comme suit:

«5. La présente interprétation ne traite pas de l'acquisition de contrats incluant des dérivés incorporés dans le cadre d'un regroupement d'entreprises, ni de leur éventuel réexamen à la date d'acquisition (*).

(*) IFRS 3 (révisée par l'International Accounting Standards Board en 2008) traite de l'acquisition de contrats incluant des dérivés incorporés lors d'un regroupement d'entreprises.»
