

## 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 des informations que fournit une entité dans ses états financiers concernant un *regroupement d'entreprises* et 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 à:
  - a) la comptabilisation de la formation d'un partenariat dans les états financiers dudit partenariat.
  - 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 entrent dans 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) un regroupement d'entités ou d'entreprises sous contrôle commun (les paragraphes B1 à B4 fournissent les modalités d'application correspondantes).
- 2A Les dispositions de la présente norme ne s'appliquent pas à l'acquisition, par une entité d'investissement au sens d'IFRS 10 *États financiers consolidés*, d'une participation dans une filiale qui doit être évaluée à la juste valeur par le biais du résultat net.

## 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 présentant les états financiers doit comptabiliser cette transaction ou cet autre événement comme une acquisition d'actifs. Des indications sur l'identification d'un regroupement d'entreprises et la définition d'une entreprise se trouvent aux paragraphes B5 à B12D.**

## 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 Les indications figurant dans IFRS 10 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 figurant dans IFRS 10 ne permet pas de désigner clairement, parmi les entités qui se regroupent, celle qui est l'acquéreur, les critères visés aux paragraphes B14 à B18 devront être pris en compte 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 peut 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 conceptuel de l'information financière* à la date d'acquisition. Par exemple, les coûts auxquels l'acquéreur s'attend mais qu'il n'est pas obligé d'engager à l'avenir, pour exécuter son plan visant à sortir une activité d'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 ses détenteurs antérieurs) ont échangé lors de la transaction de regroupement d'entreprises et non résulter de transactions séparées. L'acquéreur doit appliquer les indications des paragraphes 51 à 53 pour déterminer quels actifs acquis ou passifs repris font partie de l'échange visant l'entreprise acquise et, le cas échéant, lesquels 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 peut 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'avait pas comptabilisées en tant qu'actifs dans ses états financiers parce qu'elle les avait développés en interne et qu'elle avait comptabilisé les coûts correspondants en charges.
- 14 Les paragraphes B31 à B40 fournissent des indications pour la comptabilisation d'immobilisations incorporelles. Les paragraphes 21A à 28B précisent les types d'actifs identifiables et de passifs qui comprennent des éléments pour lesquels la présente norme prévoit des exceptions limitées au principe et aux conditions de comptabilisation.

Classer ou désigner des actifs identifiables acquis et des passifs 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 classements 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 prévoient un traitement comptable différent selon la manière dont l'entité classe ou désigne un actif ou un passif donné. Voici une liste non exhaustive d'exemples de classement ou de désignation que doit faire un acquéreur en fonction des conditions pertinentes prévalant à la date d'acquisition:
- a) le classement d'actifs financiers et de passifs financiers particuliers comme étant évalués à la juste valeur par le biais du résultat net ou au coût amorti, ou comme étant des actifs financiers évalués à la juste valeur par le biais des autres éléments du résultat global selon IFRS 9 *Instruments financiers*;
  - b) la désignation d'un instrument dérivé en tant qu'instrument de couverture selon IFRS 9; et
  - c) l'appréciation pour déterminer si un instrument dérivé incorporé doit être séparé, selon IFRS 9, d'un contrat hôte (ce qui est une question de «classement» selon les termes de la présente norme).
- 17 La présente norme prévoit une exception au principe visé au paragraphe 15:
- a) le classement d'un contrat de location dans lequel l'entreprise acquise apparaît en tant que bailleur soit comme un contrat de location simple, soit comme un contrat de location-financement selon IFRS 16 *Contrats de location*.
  - b) [Supprimé]

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 peut 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'entreprises, les composantes des participations ne donnant pas le contrôle dans l'entreprise acquise qui sont des titres représentant des droits de propriété actuels qui donnent droit à leurs porteurs à une quote-part de l'actif net de l'entité en cas de liquidation doivent, à la date d'acquisition, être évaluées par l'acquéreur:
- a) soit à la juste valeur;
  - b) soit pour la quote-part de l'actif net identifiable comptabilisé de l'entreprise acquise à laquelle donnent droit ces titres représentant des droits de propriété actuels.

Toutes les autres composantes des participations ne donnant pas le contrôle doivent être évaluées à leur juste valeur à la date d'acquisition, à moins que des IFRS imposent une autre base d'évaluation.

- 20 Les paragraphes 24 à 31A 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 21A à 31A 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 21A à 31A, ce qui aboutira à ce que certains éléments soient:

- a) comptabilisés soit en appliquant des conditions de comptabilisation supplémentaires à celles des paragraphes 11 et 12, soit en appliquant les dispositions d'autres IFRS, avec des résultats qui seront différents par rapport à l'application du principe et des conditions de comptabilisation;
- b) évalués à un montant autre que leur juste valeur à la date d'acquisition.

#### Exceptions au principe de comptabilisation

Passifs et passifs éventuels entrant dans le champ d'application d'IAS 37 ou d'IFRIC 21

- 21A Le paragraphe 21B s'applique aux passifs et aux passifs éventuels qui entreraient dans le champ d'application d'IAS 37 *Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels* ou d'IFRIC 21 *Taxes* s'ils étaient contractés de façon distincte plutôt que repris à l'occasion d'un regroupement d'entreprises.
- 21B Le *Cadre conceptuel de l'information financière* définit un passif comme «une obligation actuelle qu'a l'entité de transférer une ressource économique du fait d'événements passés». En ce qui concerne une provision ou un passif éventuel qui entrerait dans le champ d'application d'IAS 37, l'acquéreur doit appliquer les paragraphes 15 à 22 d'IAS 37 pour établir si, à la date d'acquisition, une obligation actuelle existe du fait d'événements passés. Pour ce qui est d'un droit ou d'une taxe qui entrerait dans le champ d'application d'IFRIC 21, l'acquéreur doit appliquer IFRIC 21 pour établir si le fait générateur d'obligation qui crée un passif au titre d'un droit ou d'une taxe exigible s'est produit avant la date d'acquisition.
- 21C Une obligation actuelle identifiée selon le paragraphe 21B peut entrer dans la définition d'un passif éventuel énoncée au paragraphe 22 b). Si c'est le cas, le paragraphe 23 s'applique à ce passif éventuel.

#### Passifs éventuels et actifs éventuels

- 22 IAS 37 définit un passif éventuel comme étant:
  - a) 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
  - b) une obligation actuelle résultant d'événements passés mais qui n'est pas comptabilisée car:
    - i) il n'est pas probable qu'une sortie de ressources représentatives d'avantages économiques soit nécessaire pour éteindre l'obligation; ou
    - ii) le montant de l'obligation ne peut être évalué avec une fiabilité suffisante.
- 23 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 aux paragraphes 14 b), 23, 27, 29 et 30 d'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 de la présente norme fournit des indications sur la comptabilisation ultérieure de passifs éventuels.
- 23A Dans IAS 37, un actif éventuel est défini comme «un actif potentiel 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». L'acquéreur ne doit comptabiliser aucun actif éventuel à la date d'acquisition.

#### 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 pertes fiscales 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 en matière d'avantages 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 en même temps qu'il comptabilise l'élément donnant lieu à indemnisation, en l'évaluant sur la même base que cet 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 les modalités d'application correspondantes).
- 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 ultérieure d'un actif compensatoire.

*Contrats de location dans lesquels l'entreprise acquise apparaît en tant que preneur*

- 28A L'acquéreur doit comptabiliser les actifs au titre du droit d'utilisation et les passifs locatifs pour les contrats de location identifiés en application d'IFRS 16 dans lesquels l'entreprise acquise apparaît en tant que preneur. Il n'est pas tenu de comptabiliser les actifs au titre du droit d'utilisation et les passifs locatifs pour:
- a) les contrats de location qui ont une durée (au sens d'IFRS 16) se terminant dans les 12 mois suivant la date d'acquisition; ou
  - b) les contrats de location dont l'actif sous-jacent est de faible valeur (selon les explications des paragraphes B3 à B8 d'IFRS 16).
- 28B L'acquéreur doit évaluer le passif locatif à la valeur actualisée des paiements de loyers restants (au sens d'IFRS 16), comme si le contrat de location acquis était un nouveau contrat de location à la date d'acquisition. Il doit évaluer l'actif comptabilisé au titre du droit d'utilisation au montant du passif locatif, ajusté de manière à refléter le caractère favorable ou défavorable des conditions du contrat de location par rapport à celles du marché.

*Exceptions au principe d'évaluation**Droits recouvrés*

- 29 L'acquéreur doit évaluer la valeur d'un droit recouvré comptabilisé comme une immobilisation incorporelle sur la base de la durée de vie résiduelle du contrat correspondant, indépendamment du fait que les participants de marché prendraient ou non en compte les renouvellements potentiels du contrat pour évaluer la juste valeur du droit. Les paragraphes B35 et B36 fournissent les modalités d'application correspondantes.

*Transactions dont le paiement est fondé sur des actions*

- 30 L'acquéreur doit évaluer à la date d'acquisition un passif ou un instrument de capitaux propres lié aux transactions de l'entreprise acquise dont le paiement est fondé sur des actions, ou au remplacement de telles transactions par des transactions de l'acquéreur dont le paiement est fondé sur des actions selon la méthode définie dans IFRS 2 *Paiement fondé sur des actions*. (La présente norme fait référence au résultat de cette méthode comme à «la valeur basée sur le marché» de la transaction dont le paiement est fondé sur des actions.)

*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 à 18 de cette norme.

*Contrats d'assurance*

- 31A L'acquéreur doit évaluer à la date d'acquisition un groupe de contrats entrant dans le champ d'application d'IFRS 17 *Contrats d'assurance* acquis lors d'un regroupement d'entreprises, ainsi que tout actif au titre des flux de trésorerie liés aux frais d'acquisition au sens d'IFRS 17, en tant que passif ou qu'actif selon les paragraphes 39 ainsi que B93 à B95F d'IFRS 17.

**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 de toute participation ne donnant pas le contrôle dans l'entreprise acquise évalué 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, évalués 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 est possible que la juste valeur, à la date d'acquisition, des parts de capitaux propres de l'entreprise acquise soit évaluable avec davantage de fiabilité que la juste valeur à la date d'acquisition des parts de capitaux propres 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 donne lieu à aucun transfert de contrepartie, l'acquéreur doit utiliser la juste valeur à la date d'acquisition de sa participation dans l'entreprise acquise 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 les modalités d'application correspondantes.

*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 peut avoir lieu, 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 31A, 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 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, à la date d'acquisition, des actifs transférés 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 à des paiements fondés sur des actions de l'acquéreur remise en échange de droits détenus par les salariés de l'entreprise acquise qui est comprise dans la contrepartie transférée lors du 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 qui répond à la définition d'un instrument financier en tant que passif financier ou en tant que capitaux propres sur la base des définitions d'un instrument de capitaux propres et d'un passif financier énoncées au paragraphe 11 d'IAS 32 *Instruments financiers: Présentation*. L'acquéreur doit comptabiliser en tant qu'actif le droit de se faire restituer une contrepartie préalablement transférée si certaines conditions spécifiées sont remplies. Le paragraphe 58 fournit des indications sur la comptabilisation ultérieure d'une contrepartie éventuelle.

### **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, une Entité A détient dans une Entité B une participation de 35 % ne lui en donnant pas le contrôle. À cette date, l'Entité A acquiert une participation supplémentaire de 40 % dans l'Entité B, qui lui en donne le contrôle. 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 net ou dans les autres éléments du résultat global, selon le cas. Il est possible que lors de précédentes périodes de reporting, l'acquéreur ait comptabilisé les variations de valeur de sa participation dans l'entreprise acquise dans les autres éléments du résultat global. Dans ce cas, le montant qui était comptabilisé dans les autres éléments du résultat global doit être comptabilisé de la même façon que si l'acquéreur avait directement vendu la participation précédemment détenue.

- 42A Lorsqu'une partie à un partenariat (au sens d'IFRS 11 *Partenariats*) obtient le contrôle d'une entreprise qui est une activité conjointe (au sens d'IFRS 11), et que, immédiatement avant la date d'acquisition, elle détenait des droits sur les actifs et des obligations au titre des passifs de cette activité conjointe, la transaction est considérée comme un regroupement d'entreprises réalisé par étapes. L'acquéreur doit donc appliquer les dispositions relatives aux regroupements d'entreprises réalisés par étapes, notamment réévaluer la participation précédemment détenue dans l'activité conjointe de la manière décrite au paragraphe 42. Pour ce faire, l'acquéreur doit réévaluer la totalité des intérêts qu'il détenait précédemment dans l'activité conjointe.

*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:
- a) l'entreprise acquise rachète un nombre suffisant de ses actions propres pour permettre à un investisseur existant (l'acquéreur) d'obtenir le contrôle;
  - b) 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;
  - c) 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 regroupements 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 attribué 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 des montants provisoires relatifs aux éléments pour lesquels la comptabilisation est inachevée. Pendant la période d'évaluation, l'acquéreur doit ajuster, de manière rétrospective, les montants provisoires 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:
- a) les actifs identifiables acquis, les passifs repris et toute participation ne donnant pas le contrôle dans l'entreprise acquise;
  - b) la contrepartie transférée pour l'entreprise acquise (ou l'autre montant utilisé pour évaluer le *goodwill*);
  - c) dans un regroupement d'entreprises réalisé par étapes, la participation précédemment détenue dans l'entreprise acquise par l'acquéreur; et
  - d) le *goodwill* ou le profit résultant dans le cas d'une acquisition à des conditions avantageuses.



- 47 L'acquéreur 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 de modification des 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 que puisse être identifié un événement intervenu dans l'intervalle et qui a modifié la juste valeur d'un actif, la vente de cet actif à un tiers peu après la date d'acquisition pour un montant sensiblement différent de sa juste valeur provisoire évaluée 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 peut avoir repris un passif l'obligeant à 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 du 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 apporter d'éventuels changements aux 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 sont susceptibles d'avoir des relations ou un accord préexistants avant que les négociations relatives au regroupement d'entreprises ne commencent, ou ils peuvent conclure 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 dans le cadre de cet échange. Les transactions distinctes 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 distincte. Voici des exemples de transactions distinctes qui ne sont pas à inclure lors de l'application de la méthode de l'acquisition:
- a) une transaction qui, en réalité, règle des relations préexistantes entre l'acquéreur et l'entreprise acquise;
  - b) une transaction qui rémunère des salariés ou des détenteurs antérieurs de l'entreprise acquise pour des services futurs; et
  - c) une transaction qui rembourse à l'entreprise acquise ou à ses détenteurs antérieurs le paiement de frais connexes à l'acquisition qui sont à la charge de l'acquéreur.

Les paragraphes B50 à B62 fournissent les modalités d'application correspondantes.

#### *Frais connexes à l'acquisition*

- 53 Les frais connexes à l'acquisition sont les coûts que l'acquéreur engage pour effectuer un regroupement d'entreprises. Parmi ces coûts figurent les commissions d'apporteurs d'affaires; les honoraires de conseillers, de juristes, de comptables et d'évaluateurs, et les autres 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 engagés 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 IFRS 9.

## 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 contractés 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 ultérieures des actifs acquis, des passifs repris ou contractés 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 les modalités d'application correspondantes.**

**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 extinction, annulation ou expiration, 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 montant cumulé des produits comptabilisé selon les principes d'IFRS 15 *Produits des activités ordinaires tirés de contrats conclus avec des clients*.

Cette disposition ne s'applique pas aux contrats comptabilisés selon IFRS 9.

**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 autrement tout droit sur lui.

**Contrepartie éventuelle**

- 58** Certaines variations 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 période d'évaluation, au sens des 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 variations de juste valeur de la contrepartie éventuelle qui ne sont pas des ajustements de 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) toute autre contrepartie éventuelle qui:

- i) entre dans le champ d'application d'IFRS 9 doit être évaluée à la juste valeur à chaque date de clôture et les variations de la juste valeur, comptabilisées en résultat net selon IFRS 9;
- ii) n'entre pas dans le champ d'application d'IFRS 9 doit être évaluée à la juste valeur à chaque date de clôture et les variations de la juste valeur, comptabilisées en résultat net.

#### INFORMATIONS À FOURNIR

**59 L'acquéreur doit fournir les informations qui permettent aux utilisateurs de ses états financiers d'évaluer la nature et l'effet financier d'un regroupement d'entreprises qui survient:**

- a) pendant la période 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 de reporting 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 du premier exercice ouvert à compter du 1<sup>er</sup> juillet 2009. Une application anticipée est autorisée. La présente norme ne doit toutefois être appliquée qu'au début d'un exercice ouvert à compter du 30 juin 2007. Si l'entité applique la présente norme avant le 1<sup>er</sup> juillet 2009, elle doit l'indiquer et appliquer simultanément IAS 27 (telle que modifiée en 2008).

64A [Supprimé]

64B La publication des *Améliorations des IFRS*, en mai 2010, a donné lieu à la modification des paragraphes 19, 30 et B56, et à l'ajout des paragraphes B62A et B62B. L'entité doit appliquer ces modifications pour les exercices ouverts à compter du 1<sup>er</sup> juillet 2010. Une application anticipée est autorisée. Si l'entité applique les modifications pour une période antérieure, elle doit l'indiquer. L'entité doit les appliquer de manière prospective, à compter de la date à laquelle elle a appliqué la présente norme pour la première fois.

64C La publication des *Améliorations des IFRS*, en mai 2010, a donné lieu à l'ajout des paragraphes 65A à 65E. L'entité doit appliquer ces modifications pour les exercices ouverts à compter du 1<sup>er</sup> juillet 2010. Une application anticipée est autorisée. Si l'entité applique les modifications pour une période antérieure, elle doit l'indiquer. Les modifications doivent être appliquées aux soldes relatifs aux contreparties éventuelles découlant de regroupements d'entreprises pour lesquels la date d'acquisition est antérieure à l'application de la présente norme (telle que publiée en 2008).

64D [Supprimé]

64E La publication d'IFRS 10, en mai 2011, a donné lieu à la modification des paragraphes 7, B13, B63 e) et de l'appendice A. L'entité qui applique IFRS 10 doit appliquer ces modifications.

64F La publication d'IFRS 13 *Évaluation de la juste valeur*, en mai 2011, a donné lieu à la modification des paragraphes 20, 29, 33 et 47, de la définition de la juste valeur dans l'appendice A, ainsi que des paragraphes B22, B40, B43 à B46, B49 et B64. L'entité qui applique IFRS 13 doit appliquer ces modifications.

- 64G La publication d'*Entités d'investissement* (modifications d'IFRS 10, d'IFRS 12 et d'IAS 27), en octobre 2012, a donné lieu à la modification du paragraphe 7 et à l'ajout du paragraphe 2A. L'entité doit appliquer ces modifications pour les exercices ouverts à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2014. Une application anticipée des dispositions d'*Entités d'investissement* est autorisée. Si l'entité applique ces modifications pour une période antérieure, elle doit appliquer en même temps toutes les modifications introduites par *Entités d'investissement*.
- 64H [Supprimé]
- 64I La publication des *Améliorations annuelles des IFRS — Cycle 2010-2012*, en décembre 2013, a donné lieu à la modification des paragraphes 40 et 58, et à l'ajout du paragraphe 67A et du titre qui le précède. L'entité doit appliquer ces modifications à titre prospectif aux regroupements d'entreprises pour lesquels la date d'acquisition est le 1<sup>er</sup> juillet 2014 ou une date postérieure. Une application anticipée est autorisée. Une application anticipée est autorisée, pourvu que l'entité qui applique les modifications par anticipation ait aussi appliqué IFRS 9 et IAS 37 (dans leur version modifiée par les *Améliorations annuelles des IFRS — Cycle 2010-2012*). Si l'entité applique les modifications pour une période antérieure, elle doit l'indiquer.
- 64J La publication des *Améliorations annuelles — Cycle 2011-2013*, en décembre 2013, a donné lieu à la modification du paragraphe 2 a). L'entité doit appliquer cette modification de façon prospective pour les exercices ouverts à compter du 1<sup>er</sup> juillet 2014. Une application anticipée est autorisée. Si l'entité applique la modification pour une période antérieure, elle doit l'indiquer.
- 64K La publication d'IFRS 15 *Produits des activités ordinaires tirés de contrats conclus avec des clients*, en mai 2014, a donné lieu à la modification du paragraphe 56. L'entité qui applique IFRS 15 doit appliquer cette modification.
- 64L La publication d'IFRS 9, en juillet 2014, a donné lieu à la modification des paragraphes 16, 42, 53, 56, 58 et B41 et à la suppression des paragraphes 64A, 64D et 64H. L'entité qui applique IFRS 9 doit appliquer ces modifications.
- 64M La publication d'IFRS 16, en janvier 2016, a donné lieu à la modification des paragraphes 14, 17, B32 et B42, à la suppression des paragraphes B28 à B30 et de l'intertitre qui les précède, et à l'ajout des paragraphes 28A et 28B et de l'intertitre qui les précède. L'entité qui applique IFRS 16 doit appliquer ces modifications.
- 64N La publication d'IFRS 17, en mai 2017, a donné lieu à la modification des paragraphes 17, 20, 21, 35 et B63, ainsi qu'à l'ajout, après le paragraphe 31, du paragraphe 31A et de l'intertitre s'y rattachant. La publication de *Modifications d'IFRS 17*, en juin 2020, a donné lieu à la modification du paragraphe 31A. L'entité doit appliquer les modifications du paragraphe 17 aux regroupements d'entreprises pour lesquels la date d'acquisition est postérieure à la date de première application d'IFRS 17. L'entité qui applique IFRS 17 doit appliquer les autres modifications.
- 64O La publication des *Améliorations annuelles des normes IFRS — Cycle 2015–2017*, en décembre 2017, a donné lieu à l'ajout du paragraphe 42A. L'entité doit appliquer ces modifications aux regroupements d'entreprises pour lesquels la date d'acquisition se situe à l'ouverture ou après l'ouverture du premier exercice ouvert à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2019. Une application anticipée est autorisée. Si l'entité applique lesdites modifications de manière anticipée, elle doit l'indiquer.
- 64P La publication de *Définition d'une entreprise*, en octobre 2018, a donné lieu à l'ajout des paragraphes B7A à B7C, B8A et B12A à B12D, à la modification de la définition du terme «entreprise» donnée dans l'appendice A ainsi que des paragraphes 3, B7 à B9, B11 et B12 et à la suppression du paragraphe B10. L'entité doit appliquer ces modifications aux regroupements d'entreprises pour lesquels la date d'acquisition se situe à l'ouverture ou après l'ouverture du premier exercice ouvert à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2020 et aux acquisitions d'actifs qui ont lieu à l'ouverture ou après l'ouverture de cet exercice. Une application anticipée de ces modifications est autorisée. Si l'entité applique ces modifications pour une période antérieure, elle doit l'indiquer.
- 64Q La publication de *Référence au Cadre conceptuel*, en mai 2020, a donné lieu à la modification des paragraphes 11, 14, 21, 22 et 23 et à l'ajout des paragraphes 21A, 21B, 21C et 23A. L'entité doit appliquer ces modifications aux regroupements d'entreprises pour lesquels la date d'acquisition se situe à l'ouverture ou après l'ouverture du premier exercice ouvert à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2022. Une application anticipée est autorisée si l'entité applique en même temps ou appliquait déjà toutes les autres modifications introduites par *Modifications des références au Cadre conceptuel dans les normes IFRS*, publié en mars 2018.

#### 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.

- 65A Les soldes relatifs aux contreparties éventuelles découlant de regroupements d'entreprises pour lesquels la date d'acquisition est antérieure à la date à laquelle l'entité a appliqué pour la première fois la présente norme telle que publiée en 2008 ne doivent pas être ajustés lors de cette première application. Les paragraphes 65B à 65E doivent être appliqués à la comptabilisation ultérieure de ces soldes. Les paragraphes 65B à 65E ne doivent pas être appliqués à la comptabilisation des soldes relatifs aux contreparties éventuelles découlant de regroupements d'entreprises pour lesquels la date d'acquisition coïncide avec la date à laquelle l'entité a appliqué pour la première fois la présente norme (telle que publiée en 2008), ou est postérieure à cette date. Dans les paragraphes 65B à 65E, l'expression «regroupement d'entreprises» renvoie exclusivement aux regroupements d'entreprises pour lesquels la date d'acquisition est antérieure à l'application de la présente norme (telle que publiée en 2008).
- 65B Lorsqu'un accord de regroupement d'entreprises prévoit un ajustement du coût du regroupement qui dépend d'événements futurs, l'acquéreur doit inclure le montant de l'ajustement dans le coût du regroupement à la date d'acquisition si cet ajustement est probable et qu'il peut être évalué de façon fiable.
- 65C Il est possible que l'accord de regroupement d'entreprises prévoit la possibilité d'ajustements du coût du regroupement qui dépendent d'un ou de plusieurs événements futurs. Un ajustement peut, par exemple, être subordonné au maintien ou à l'atteinte d'un niveau spécifié de bénéfice au cours de périodes ultérieures, ou encore au maintien du prix de marché des instruments émis. Il est habituellement possible d'estimer le montant d'un tel ajustement lors de la comptabilisation initiale du regroupement sans porter atteinte à la fiabilité des informations, même s'il existe une certaine incertitude. Si les événements futurs ne surviennent pas ou si l'estimation nécessite une révision, le coût du regroupement d'entreprises doit être ajusté en conséquence.
- 65D Toutefois, lorsqu'un accord de regroupement d'entreprises prévoit un tel ajustement, celui-ci n'est pas inclus dans le coût du regroupement lors de sa comptabilisation initiale si l'ajustement n'est pas probable ou s'il ne peut pas être évalué de façon fiable. Si l'ajustement devient probable par la suite et qu'il peut être évalué de façon fiable, la contrepartie supplémentaire doit être traitée comme un ajustement du coût du regroupement.
- 65E Dans certaines circonstances, il est possible que l'acquéreur soit tenu de verser ultérieurement au vendeur un paiement à titre de dédommagement pour la diminution de la valeur des actifs remis, des instruments de capitaux propres émis ou des passifs contractés ou pris en charge par l'acquéreur en échange du contrôle de l'entreprise acquise. C'est le cas, par exemple, lorsque l'acquéreur garantit le prix de marché des instruments de capitaux propres ou d'emprunt émis à titre d'élément du coût du regroupement et qu'il est tenu de procéder à l'émission d'instruments de capitaux propres ou d'emprunt supplémentaires pour rétablir le coût qui avait été initialement déterminé. En pareil cas, aucune augmentation du coût du regroupement n'est comptabilisée. Dans le cas d'instruments de capitaux propres, la juste valeur du paiement supplémentaire est compensée par une réduction correspondante de la valeur attribuée aux instruments de capitaux propres initialement émis. Dans le cas d'instruments d'emprunt, le paiement supplémentaire représente une diminution de la prime d'émission ou une augmentation de l'escompte d'émission.
- 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 d'IAS 12, telles que modifiées 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 variations des actifs d'impôt différés comptabilisés.

### **RÉFÉRENCE À IFRS 9**

- 67A Si l'entité applique la présente norme mais n'applique pas encore IFRS 9, toute référence à IFRS 9 doit s'interpréter comme une référence à IAS 39.

### **RETRAIT D'IFRS 3 (2004)**

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

## Appendice A

## Définitions

Le présent appendice fait partie intégrante de la présente norme.

<b>entreprise acquise</b>	Entreprise ou ensemble d'entreprises dont l' <b>acquéreur</b> obtient le contrôle à l'occasion d'un <b>regroupement d'entreprises</b> .
<b>acquéreur</b>	Entité qui obtient le contrôle de l' <b>entreprise acquise</b> .
<b>date d'acquisition</b>	Date à laquelle l' <b>acquéreur</b> obtient le contrôle de l' <b>entreprise acquise</b> .
<b>entreprise</b>	Ensemble intégré d'activités et d'actifs qui peut être exploité et géré dans le but de fournir des biens ou des services à des clients, de produire des revenus de placement (tels que des dividendes ou des intérêts) ou de générer d'autres produits à partir d'activités ordinaires.
<b>regroupement d'entreprises</b>	Transaction ou autre événement qui permet à un <b>acquéreur</b> d'obtenir le contrôle d'une ou plusieurs <b>entreprises</b> . Les transactions parfois désignées sous le nom de «vraies fusions» ou de «fusions entre égaux» sont également des <b>regroupements d'entreprises</b> au sens de la présente norme.
<b>contrepartie éventuelle</b>	Généralement, obligation de l' <b>acquéreur</b> de transférer des actifs ou des <b>participations</b> supplémentaires aux détenteurs antérieurs d'une <b>entreprise acquise</b> dans le cadre de l'échange visant le <b>contrôle</b> de l' <b>entreprise acquise</b> , si certains événements futurs surviennent ou si certaines conditions sont remplies. Cela étant, une <i>contrepartie éventuelle</i> peut également donner à l' <b>acquéreur</b> le droit à la restitution d'une contrepartie préalablement transférée si certaines conditions spécifiées sont remplies.
<b>participation(s)</b>	Aux fins de la présente norme, l'expression <i>participation</i> 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 <b>entités mutuelles</b> .
<b>juste valeur</b>	La <i>juste valeur</i> est le prix qui serait reçu pour la vente d'un actif ou payé pour le transfert d'un passif lors d'une transaction normale entre des participants de marché à la date d'évaluation. (Voir IFRS 13.)
<b>goodwill</b>	Actif représentant les avantages économiques futurs résultant des autres actifs acquis lors d'un <b>regroupement d'entreprises</b> qui ne sont pas identifiés individuellement et comptabilisés séparément.
<b>identifiable</b>	Un actif est <i>identifiable</i> s'il: <ul style="list-style-type: none"><li>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 conjointement avec un contrat, un actif identifiable ou un passif liés, que l'entité en ait ou non l'intention; ou</li><li>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.</li></ul>
<b>immobilisation incorporelle</b>	Actif non monétaire <b>identifiable</b> sans substance physique.



**entité mutuelle**

Entité, autre qu'une entité détenue par des investisseurs, 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**

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 *détenteurs* est utilisée au sens large pour désigner les détenteurs de **participations** dans des entités détenues par des investisseurs et les détenteurs ou sociétaires ou participants d'**entités mutuelles**.

*Appendice B***Guide d'application**

*Le présent appendice 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 IFRS. 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 est susceptible d'obtenir le contrôle d'une entreprise acquise de diverses manières, 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 contractant 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 participations, 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 regroupée.

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

B7 Une entreprise se compose d'intrants et de processus, appliqués à ces intrants, qui ont la capacité de contribuer à la création d'extrants. Les trois éléments constitutifs d'une entreprise sont définis comme suit (pour des indications sur les éléments d'une entreprise, voir les paragraphes B8 à B12D):

- a) **Intrant:** toute ressource économique qui crée des extrants, ou qui a la capacité de contribuer à la création d'extrants, lorsqu'un ou plusieurs processus lui 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 un intrant ou à des intrants, crée des extrants ou a la capacité de contribuer à la création d'extrants. 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 les processus pouvant être appliqués aux intrants afin de créer des extrants peuvent résider dans la capacité intellectuelle d'une main-d'œuvre organisée dotée des compétences et de l'expérience nécessaires, qui suit des règles et des conventions. (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 extrants.)
- c) **Extrant:** Le résultat d'intrants et de processus appliqués à ces intrants qui fournissent des biens ou des services à des clients, produisent des revenus de placement (tels que des dividendes ou des intérêts) ou permettent de générer d'autres produits à partir d'activités ordinaires.

#### Test facultatif pour déterminer s'il y a concentration de la juste valeur

B7A Le paragraphe B7B présente un test facultatif (le «test de concentration») qui permet au moyen d'une évaluation simplifiée de déterminer si un ensemble d'activités et d'actifs acquis ne constitue pas une entreprise. L'entité a le choix d'appliquer ce test ou non. Elle peut exercer ce choix séparément pour chaque transaction ou autre événement. Les conséquences du test de concentration sont les suivantes:

- a) si le test de concentration est positif, l'ensemble d'activités et d'actifs acquis ne constitue pas une entreprise, et aucune autre évaluation n'est nécessaire;
- b) si le test de concentration est négatif, ou si l'entité choisit de ne pas appliquer le test, l'entité doit procéder à l'évaluation décrite aux paragraphes B8 à B12D.

B7B Le test de concentration est positif si la quasi-totalité de la juste valeur de l'actif brut acquis se concentre dans un actif identifiable unique ou dans un groupe d'actifs identifiables similaires. Pour les besoins du test de concentration:

- a) l'actif brut acquis exclut la trésorerie et les équivalents de trésorerie, les actifs d'impôt différé et le goodwill issu de l'incidence des passifs d'impôt différé;
- b) la juste valeur de l'actif brut acquis inclut le montant de contrepartie transférée (plus la juste valeur des participations ne donnant pas le contrôle et la juste valeur de la participation précédemment détenue) qui vient en excédent de la juste valeur de l'actif net identifiable acquis. Cette juste valeur de l'actif brut acquis correspond normalement à la somme de la juste valeur de la contrepartie transférée (plus la juste valeur des participations ne donnant pas le contrôle et la juste valeur de la participation précédemment détenue) et de la juste valeur des passifs repris (autres que les passifs d'impôt différé), de laquelle on retranche les éléments énumérés au point a). Toutefois, lorsque la juste valeur de l'actif brut acquis est supérieure à cette somme, il est parfois nécessaire de procéder à un calcul plus précis;

- c) constitue un actif identifiable unique tout actif ou groupe d'actifs qui, dans un regroupement d'entreprises, serait comptabilisé et évalué comme un seul et même actif identifiable;
- d) si une immobilisation corporelle est attachée à une autre immobilisation corporelle (ou à un actif sous-jacent faisant l'objet d'un contrat de location, au sens d'IFRS 16 *Contrats de location*) et ne peut en être physiquement détachée pour être utilisée séparément sans que cela occasionne des coûts importants ou une diminution importante de l'utilité ou de la juste valeur de l'une ou l'autre immobilisation (comme dans le cas des terrains et des bâtiments), on doit les considérer comme un actif identifiable unique;
- e) lorsque l'entité évalue si des actifs sont similaires, elle doit prendre en considération la nature de chaque actif identifiable unique et les risques associés à leur gestion et à leur utilisation pour créer des extrants (c'est-à-dire les caractéristiques de risque);
- f) on ne doit pas considérer comme des actifs similaires:
  - i) une immobilisation corporelle et une immobilisation incorporelle;
  - ii) des immobilisations corporelles de catégories différentes (par exemple des stocks, du matériel de fabrication et des véhicules automobiles), à moins qu'elles soient considérées comme un actif identifiable unique selon le critère du point d);
  - iii) des immobilisations incorporelles identifiées de catégories différentes (par exemple des marques, des licences et des immobilisations incorporelles en cours de développement);
  - iv) un actif financier et un actif non financier;
  - v) des actifs financiers de catégories différentes (par exemple des créances et des placements en instruments de capitaux propres); et
  - vi) des actifs identifiées qui font partie d'une même catégorie d'actifs, mais dont les caractéristiques de risque sont sensiblement différentes.

B7C Les dispositions du paragraphe B7B ne modifient pas les indications sur les actifs similaires qui sont contenues dans IAS 38 *Immobilisations incorporelles*, ni la signification du terme «catégorie» dans IAS 16 *Immobilisations corporelles*, IAS 38 et IFRS 7 *Instruments financiers: informations à fournir*.

### **Éléments constitutifs d'une entreprise**

- B8 Même si une entreprise a généralement des extrants, un ensemble intégré d'activités et d'actifs n'a pas besoin d'en avoir pour entrer dans la définition d'une entreprise. Pour pouvoir être exploité et géré aux fins qui sont énumérées dans la définition d'une entreprise, un ensemble intégré d'activités et d'actifs nécessite deux éléments essentiels: des intrants et des processus appliqués à ces intrants. Une entreprise n'inclut pas nécessairement tous les intrants ou tous les processus que le vendeur utilisait pour l'exploiter. Toutefois, pour être considéré comme une entreprise, un ensemble intégré d'activités et d'actifs doit comporter au moins un intrant et un processus essentiel qui, ensemble, contribuent de manière importante à la capacité de créer des extrants. Des précisions sur l'évaluation du caractère essentiel d'un processus se trouvent aux paragraphes B12 à B12D.
- B8A Si l'ensemble d'activités et d'actifs acquis a des extrants, le fait qu'il génère encore des produits d'activités ordinaires n'indique pas à lui seul qu'il y a eu acquisition à la fois d'un intrant et d'un processus essentiel.
- B9 La nature des éléments constitutifs d'une entreprise varie selon les secteurs et selon la structure des activités d'une entité, y compris le stade de développement de l'entité. Les entreprises établies ont souvent de nombreux types différents d'intrants, de processus et d'extrants, tandis que les entreprises nouvelles ont souvent peu d'intrants et de processus et parfois même un seul extrant (produit). Presque toutes les entreprises ont également des passifs, mais une entreprise ne doit pas nécessairement en avoir. En outre, un ensemble d'activités et d'actifs acquis qui n'est pas une entreprise peut avoir des passifs.
- B10 [Supprimé]

- B11 Pour déterminer si un ensemble particulier d'activités et d'actifs est une entreprise, on doit étudier si l'ensemble intégré peut être exploité et géré en tant qu'entreprise par un participant de marché. Dès lors, pour évaluer si un ensemble donné est une entreprise, il n'est pas pertinent de savoir si le vendeur exploitait l'ensemble comme une entreprise ou si l'acquéreur entend exploiter l'ensemble comme une entreprise.

#### **Évaluer si un processus acquis est essentiel**

- B12 Les paragraphes B12A à B12D expliquent comment évaluer si un processus acquis est essentiel lorsque l'ensemble d'activités et d'actifs acquis n'a pas d'extrants (paragraphe B12B) et lorsqu'il en a (paragraphe B12C).

- B12A Un cas d'ensemble d'activités et d'actifs acquis n'ayant pas d'extrants à la date d'acquisition serait celui d'une entité en phase de démarrage qui ne génère encore aucun produit d'activités ordinaires. Si l'ensemble d'activités et d'actifs acquis générerait déjà des produits d'activités ordinaires à la date d'acquisition, on le considère comme ayant des extrants à cette date, même dans le cas de figure où il ne tirera plus ensuite aucun produit d'activités ordinaires de clients externes, par exemple parce qu'il sera intégré par l'acquéreur.

- B12B Si l'ensemble d'activités et d'actifs n'a pas d'extrants à la date d'acquisition, le processus (ou groupe de processus) acquis ne doit être considéré comme essentiel que si les conditions suivantes sont réunies:

- a) le processus (ou groupe de processus) acquis est crucial pour la capacité de mettre en valeur ou de convertir un ou des intrants acquis pour créer des extrants; et
- b) les intrants acquis comprennent à la fois une main-d'œuvre organisée dotée des compétences, des connaissances et de l'expérience nécessaires pour exécuter ce processus (ou groupe de processus) et d'autres intrants que cette main-d'œuvre peut mettre en valeur ou convertir pour créer des extrants. Ces autres intrants peuvent consister:
  - i) en des droits de propriété intellectuelle pouvant servir à mettre au point un bien ou un service;
  - ii) en d'autres ressources économiques pouvant être mises en valeur pour créer des extrants; ou
  - iii) en droits d'accès à des matières nécessaires ou en droits permettant la création d'extrants futurs.

Sont des exemples des intrants énumérés aux points i) à iii) les technologies, les projets de recherche et de développement en cours, les biens immobiliers et les droits miniers.

- B12C Si l'ensemble d'activités et d'actifs a des extrants à la date d'acquisition, le processus (ou groupe de processus) acquis doit être considéré comme essentiel s'il répond à l'une ou l'autre des conditions suivantes lorsqu'il est appliqué à un ou des intrants acquis:

- a) il est crucial pour la capacité de continuer à produire des extrants, et on compte parmi les intrants acquis une main-d'œuvre organisée dotée des compétences, des connaissances et de l'expérience nécessaires pour exécuter ce processus (ou groupe de processus); ou
- b) il contribue de manière importante à la capacité de continuer à produire des extrants et il est:
  - i) considéré comme unique ou rare; ou
  - ii) impossible à remplacer sans que cela entraîne des coûts importants ou des efforts importants ou retarde de manière importante la capacité de continuer à produire des extrants.

- B12D Les commentaires supplémentaires qui suivent valent pour les paragraphes B12B et B12C:

- a) Un contrat acquis est un intrant et non un processus essentiel. Néanmoins, un contrat acquis, par exemple un contrat de gestion immobilière externalisée ou de gestion d'actifs externalisée, peut donner accès à une main-d'œuvre organisée. L'entité doit évaluer si la main-d'œuvre organisée à laquelle donne accès un tel contrat exécute un processus essentiel dont l'entité a le contrôle, et donc qu'elle a acquis. Sont à prendre en considération dans cette évaluation la durée du contrat et ses modalités de renouvellement.

- b) Le fait qu'il soit difficile de remplacer une main-d'œuvre organisée acquise peut indiquer que le processus qu'elle exécute est crucial pour la capacité de créer des extrants.
- c) Un processus (ou un groupe de processus) n'est pas crucial si, par exemple, il est accessoire ou mineur au regard de l'ensemble des processus nécessaires pour créer les extrants.

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

- B13 Les indications figurant dans IFRS 10 *États financiers consolidés* 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 figurant dans IFRS 10 ne permet pas de désigner clairement, parmi les entités qui se regroupent, celle qui est l'acquéreur, les critères visés aux paragraphes B14 à B18 devront être pris en compte pour le déterminer.
- B14 Dans un regroupement d'entreprises réalisé principalement par un transfert de trésorerie ou d'autres actifs ou en contractant des passifs, l'acquéreur est généralement l'entité qui transfère la trésorerie ou les autres actifs ou qui contracte 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 importantes 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 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 appliquant les indications des paragraphes B13 à B17. En revanche, une nouvelle entité qui transfère de la trésorerie ou d'autres actifs ou qui contracte 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 l'acquisition de ses titres par une entité cotée en échange des titres de cette dernière. 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; et

b) l'entité non cotée comme étant l'**acquéreur** sur le plan 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 des détenteurs 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:

a) 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;

b) 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;

c) les résultats non distribués et autres soldes de capitaux propres de la filiale sur le plan juridique (l'acquéreur sur le plan comptable) **avant** le regroupement d'entreprises;

d) le montant comptabilisé au titre des parts de capitaux propres émises dans les états financiers consolidés déterminé en ajoutant, aux parts de capitaux propres émises de la filiale sur le plan juridique (l'acquéreur sur le plan comptable) en circulation immédiatement avant le regroupement d'entreprises, la juste valeur de la société mère sur le plan juridique (l'entreprise acquise sur le plan comptable). 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;

- e) la quote-part de la participation ne donnant pas le contrôle dans la valeur comptable antérieure au regroupement des résultats non distribués et d'autres parts de capitaux propres de la filiale sur le plan juridique (l'acquéreur sur le plan comptable), comme indiqué aux paragraphes B23 et B24.

#### **Participation ne donnant pas le contrôle**

- B23 Dans une acquisition inversée, il est possible que certains des détenteurs de l'entreprise acquise sur le plan juridique (l'acquéreur sur le plan comptable) n'échangent pas 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:
- a) 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
  - b) 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:
- a) le résultat de l'entreprise acquise sur le plan juridique attribuable aux actionnaires ordinaires pour chacune de ces périodes par
  - b) 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)

B28-B30 [Supprimé]

#### **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:

a) [Supprimé]

b) une entreprise acquise détient et exploite une centrale nucléaire. La licence d'exploitation de cette centrale nucléaire est une immobilisation incorporelle qui satisfait 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 nucléaire acquise. Un acquéreur peut comptabiliser la juste valeur de la licence d'exploitation et la juste valeur de la centrale nucléaire 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, et 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 conjointement avec un contrat, un actif identifiable ou un passif 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 satisfait pas au critère de séparabilité si les conditions de confidentialité ou autres conditions contractuelles interdisent 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 conjointement avec un contrat, un actif identifiable ou un passif liés. Par exemple:

a) des participants 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 recouvrés*

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 recouvré est une immobilisation incorporelle identifiable que l'acquéreur comptabilise séparément du *goodwill*. Le paragraphe 29 fournit des indications sur l'évaluation d'un droit recouvré et le paragraphe 55 fournit des indications sur la comptabilisation ultérieure d'un droit recouvré.

B36 Si les termes du contrat donnant naissance à un droit recouvré 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 (souvent spécialisées) et l'expérience 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*, toute valeur qui lui est attribuée est intégrée dans le *goodwill*.
- B38 L'acquéreur intègre également au *goodwill* la valeur attribuée aux éléments qui ne satisfont pas aux conditions d'un actif à la date d'acquisition. Par exemple, l'acquéreur peut 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 d'IAS 38 *Immobilisations incorporelles*. Cependant, comme indiqué au paragraphe 3 d'IAS 38, le mode de comptabilisation de certaines immobilisations incorporelles acquises après la comptabilisation initiale est prescrit par d'autres IFRS.
- B40 Les critères relatifs au caractère identifiable déterminent si une immobilisation incorporelle est comptabilisée séparément du *goodwill*. Cependant, ces critères n'indiquent pas comment évaluer la juste valeur d'une immobilisation incorporelle et ne limitent pas les hypothèses utilisées pour l'évaluation de la juste valeur d'une immobilisation incorporelle. Par exemple, l'acquéreur doit prendre en considération les hypothèses que les participants de marché utiliseraient pour fixer le prix de l'immobilisation incorporelle, comme des attentes de renouvellements futurs de contrats, pour évaluer la juste valeur. Il n'est pas nécessaire que les renouvellements eux-mêmes satisfassent 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 d'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, étant donné que les effets de l'incertitude quant à leurs flux de trésorerie futurs sont 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 dans le cadre de la comptabilisation d'un regroupement d'entreprises, l'acquéreur ne comptabilise pas une réduction de valeur séparée pour les flux de trésorerie contractuels qui sont présumés irrécouvrables à cette date ni une correction de valeur pour pertes de crédit attendues.

**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. 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 de marché.

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

- B43 Pour protéger sa position concurrentielle ou pour d'autres raisons, l'acquéreur peut ne pas avoir l'intention d'utiliser activement un actif non financier acquis, ou ne pas avoir l'intention de l'utiliser de façon optimale. Ce peut être le cas, par exemple, d'une immobilisation incorporelle en recherche et développement acquise dans un but défensif, à savoir empêcher son utilisation par d'autres. L'acquéreur doit néanmoins évaluer la juste valeur de l'actif non financier en supposant que les participants de marché en font une utilisation optimale, ce qui correspond au principe approprié devant servir de base à l'évaluation, tant au moment de la comptabilisation initiale que, par la suite, lors de l'évaluation de la juste valeur diminuée des coûts de sortie aux fins des tests de dépréciation.

**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 d'une participation ne donnant pas le contrôle, à la date d'acquisition, sur la base d'un cours sur un marché actif pour les actions non détenues par l'acquéreur. Dans d'autres situations, toutefois, un cours sur un marché actif pour ces actions ne sera pas disponible. Dans ce cas, l'acquéreur doit évaluer la juste valeur de la participation ne donnant pas le contrôle en utilisant une autre technique de valorisation.
- B45 La juste valeur par action de la participation de l'acquéreur dans l'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 pour participation ne donnant pas le contrôle) dans la juste valeur par action de la participation ne donnant pas le contrôle, dans le cas où les participants de marché prendraient en compte une telle prime ou décote pour fixer le prix de cette participation.

**ÉVALUER LE GOODWILL OU LE PROFIT RÉSULTANT D'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 de sa participation dans l'entreprise acquise, à la date d'acquisition, à la juste valeur de la contrepartie transférée, à la date d'acquisition, afin d'évaluer le *goodwill* ou le profit résultant d'une acquisition à des conditions avantageuses (voir les paragraphes 32 à 34).

**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 parts de capitaux propres de l'entreprise acquise plutôt que la juste valeur à la date d'acquisition des parts de capitaux propres de l'acquéreur transférées à 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 la 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 devrait intégrer les hypothèses que les participants de marché adopteraient à propos des avantages futurs réservés aux sociétaires ainsi que toute autre hypothèse pertinente que les participants de marché adopteraient à propos de l'entité mutuelle. Ainsi, il est possible d'utiliser une technique d'actualisation pour évaluer la juste valeur d'une entité mutuelle. Les flux de trésorerie utilisés comme données d'entrée dans le modèle devraient être basés sur les flux de trésorerie attendus de l'entité mutuelle, diminués vraisemblablement du montant des avantages accordés aux sociétaires, comme les 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 peut 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 portion 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 dans le but 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 prévision du regroupement d'entreprises afin de procurer 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 du point de vue 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 défavorable en termes de conditions courantes de marché. Ce n'est pas nécessairement un contrat déficitaire, dans lequel les coûts inévitables engagés pour 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 précédemment un actif ou un passif correspondant, et le profit ou la perte présent(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 qu'un accord de paiements aux salariés ou aux actionnaires vendeurs fait ou non 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 dirigeants principaux, telles que des membres de leur 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 éventuelle 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 quelque chose d'autre qu'une contrepartie en faveur de l'entreprise acquise. Par exemple, dans le cadre de l'acquisition, l'acquéreur est susceptible de conclure un contrat de bail immobilier avec un actionnaire vendeur important. Si les paiements au titre de la location spécifiés dans ce 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 sont susceptibles de constituer, en réalité, des paiements pour l'utilisation de l'immeuble loué que l'acquéreur doit 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 pour l'immeuble loué, l'accord de paiements éventuels à l'actionnaire vendeur est susceptible de constituer une contrepartie éventuelle dans le regroupement d'entreprises.

**Droits de l'acquéreur à un paiement fondé sur des actions échangés 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 <sup>(40)</sup> (droit de remplacement) contre des droits détenus par les salariés de l'entreprise acquise. Les 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 remplace les droits attribués par l'entreprise acquise, tout ou partie de la valeur, basée sur le marché, des droits de remplacement de l'acquéreur sera intégré dans la valeur de la contrepartie transférée lors du regroupement d'entreprises. Les paragraphes B57 à B62 fournissent des indications sur la façon d'attribuer la valeur basée sur le marché. Cependant, dans les situations où les droits attribués par l'entreprise acquise expirent à la suite du regroupement d'entreprises et où l'acquéreur remplace ces droits alors qu'il n'est pas obligé de le faire, la totalité de la valeur, basée sur le marché, des droits de remplacement doit être comptabilisée en tant que coût de rémunération dans les états financiers postérieurs au regroupement, conformément à IFRS 2. En d'autres termes, aucune partie de la valeur, basée sur le marché, de ces droits ne doit être intégrée à la valeur de la contrepartie transférée lors du regroupement d'entreprises. L'acquéreur est tenu de remplacer les droits attribués par 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 la présente disposition, l'acquéreur est tenu de remplacer les droits attribués par l'entreprise acquise si le remplacement est exigé par:
- a) les termes de la convention d'acquisition;
  - b) les termes des droits attribués par l'entreprise acquise; ou
  - c) les lois ou la réglementation applicables.
- B57 Pour déterminer la portion d'un droit de remplacement qui fait partie de la contrepartie transférée en échange de l'entreprise acquise et la portion qui constitue une rémunération pour les services postérieurs au regroupement, l'acquéreur doit évaluer à la date d'acquisition tant les droits de remplacement qu'il a octroyés que les droits de l'entreprise acquise, selon IFRS 2. La portion de la valeur 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 portion des droits octroyés par l'entreprise acquise qui est attribuable aux services antérieurs au regroupement.
- B58 La portion du droit de remplacement attribuable aux services antérieurs au regroupement équivaut à la valeur, basée sur le marché, des droits octroyés par l'entreprise acquise, multipliée par le rapport entre la partie de la période d'acquisition écoulée et la période qui, de la période d'acquisition totale et de la période d'acquisition originale des droits attribués par l'entreprise acquise, est la plus longue. 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 la valeur totale, basée sur le marché, du droit de remplacement, déduction faite du montant attribué au service antérieur au regroupement. Dès lors, l'acquéreur attribue au service postérieur au regroupement tout excédent de la valeur basée sur le marché du droit de remplacement par rapport à la valeur basée sur le marché des droits octroyés par l'entreprise acquise, et comptabilise cet excédent en charge de rémunération dans les états financiers postérieurs au regroupement. L'acquéreur doit attribuer une portion 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.

<sup>(40)</sup> Dans les paragraphes B56 à B62, le terme «droits à un paiement fondé sur des actions» désigne les transactions dont le paiement est fondé sur des actions et pour lequel les droits sont acquis ou non.

- B60 La portion d'un droit de remplacement non acquis attribuable à des services antérieurs au regroupement, de même que la portion attribuable au service postérieur au regroupement, doivent refléter la meilleure estimation disponible du nombre de droits de remplacement dont l'acquisition est attendue. Par exemple, si la valeur basée sur le marché de la portion d'un droit de remplacement attribuée au service antérieur au regroupement s'élève à 100 UM et que l'acquéreur s'attend à ce que 95 % 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 portions d'un droit de remplacement attribuables au service antérieur au regroupement et au service 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 d'IFRS 2. Tous les changements de la valeur 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 d'IAS 12 *Impôts sur le résultat*.

**Transactions dont le paiement est fondé sur des actions conclues par l'entreprise acquise**

- B62A L'entreprise acquise peut avoir conclu des transactions, dont le paiement est fondé sur des actions, qui ne sont pas réglées et que l'acquéreur ne veut pas remplacer par ses transactions dont le paiement est fondé sur des actions. Si les droits à paiement sont acquis, ces transactions de l'entreprise acquise font partie de la participation ne donnant pas le contrôle dans l'entreprise acquise et sont évaluées à leur valeur basée sur le marché. Si les droits à paiement ne sont pas acquis, elles sont évaluées à leur valeur basée sur le marché comme si la date d'acquisition était la date d'attribution selon les paragraphes 19 et 30.
- B62B La valeur basée sur le marché des transactions dont le paiement est fondé sur des actions et pour lequel les droits ne sont pas acquis est attribuée à la participation ne donnant pas le contrôle, au prorata temporis de la période d'acquisition écoulée par rapport à la période qui, de la période d'acquisition totale et de la période d'acquisition originale des droits attribués par l'entreprise acquise, est la plus longue. Le reste est attribué au service postérieur au regroupement.

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

- B63 D'autres IFRS fournissent des indications sur l'évaluation et la comptabilisation ultérieures d'actifs acquis et de passifs repris ou contractés lors d'un regroupement d'entreprises. 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) [Supprimé]
  - 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 portion des droits de remplacement à paiement fondés sur des actions émis par un acquéreur qui est attribuable aux services futurs des salariés.
  - e) IFRS 10 fournit des indications sur la comptabilisation des modifications du pourcentage de détention des titres de participation d'une société mère dans une filiale après l'obtention du 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, les 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 contractés 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 d'évaluation 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 d'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 d'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, la ou les techniques de valorisation et les données importantes utilisées 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 du résultat 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 établis comme si la date d'acquisition pour tous les regroupements d'entreprises effectués pendant l'année avait été l'ouverture de l'exercice.

S'il est impraticable de fournir les informations visées par ce paragraphe, l'acquéreur doit l'indiquer, et expliquer la raison pour laquelle fournir ces informations 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 survenant pendant la période de reporting qui, pris individuellement, ne sont pas significatifs, 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 des éventuels ajustements de la période d'évaluation comptabilisés 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 données d'entrée des modèles utilisées 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 d'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 de reporting, 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;
  - 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 repris lors d'un regroupement d'entreprises qui a été effectué pendant la période de reporting 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 du premier exercice ouvert à compter du 1<sup>er</sup> juillet 2009. Une application anticipée est autorisée. Toutefois, l'entité doit appliquer la présente norme uniquement au début d'un exercice ouvert à compter du 30 juin 2007. Si l'entité applique la présente norme avant sa date d'entrée en vigueur, elle doit l'indiquer et appliquer simultanément IAS 27 (telle que modifiée 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) *Classement*— l'entité doit continuer de classer ce regroupement d'entreprises antérieur 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 ce regroupement d'entreprises antérieur 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 de la valeur comptable du goodwill ne doit être effectué.
  - c) *Goodwill antérieurement comptabilisé en déduction des capitaux propres*— les méthodes comptables antérieures de l'entité peuvent avoir entraîné la comptabilisation du goodwill issu de ce regroupement d'entreprises antérieur 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, l'entité doit cesser d'amortir le goodwill résultant de ce regroupement d'entreprises antérieur et doit effectuer un test de dépréciation du goodwill selon IAS 36.

- e) *Goodwill négatif antérieurement comptabilisé*— Si l'entité a comptabilisé ce regroupement d'entreprises antérieur en appliquant la méthode de l'acquisition, elle peut avoir comptabilisé un produit différé correspondant à l'excédent de sa quote-part dans la juste valeur nette des actifs identifiables et des passifs 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.