

Juin 2016

Exposé-sondage ES/2016/1

Définition d'une entreprise et comptabilisation des intérêts détenus antérieurement

Projet de modification d'IFRS 3 et d'IFRS 11

Date limite de réception des commentaires : le 31 octobre 2016



CPA

COMPTABLES
PROFESSIONNELS
AGRÉÉS
CANADA

CHARTERED
PROFESSIONAL
ACCOUNTANTS
CANADA



IFRS[®]

Définition d'une entreprise et comptabilisation des intérêts détenus antérieurement

(projet de modification d'IFRS 3 et d'IFRS 11)

Date limite de réception des commentaires : le 31 octobre 2016

Exposure Draft ED/2016/1 *Definition of a Business and Accounting for Previously Held Interests* (Proposed amendments to IFRS 3 and IFRS 11) is published by the International Accounting Standards Board (Board) for comment only. The proposals may be modified in the light of the comments received before being issued in final form. Comments need to be received by **31 October 2016** and should be submitted in writing to the address below, by email to commentletters@ifrs.org or electronically using our 'Comment on a proposal' page at: <http://www.ifrs.org/open-to-comment/Pages/International-Accounting-Standards-Board-Open-to-Comment.aspx>.

All comments will be on the public record and posted on our website at www.ifrs.org unless the respondent requests confidentiality. Such requests will not normally be granted unless supported by good reason, for example, commercial confidence. Please see our website for details on this and how we use your Personal Data.

Disclaimer: To the extent permitted by applicable law, the Board and the IFRS Foundation (Foundation) expressly disclaim all liability howsoever arising from this publication or any translation thereof whether in contract, tort or otherwise to any person in respect of any claims or losses of any nature including direct, indirect, incidental or consequential loss, punitive damages, penalties or costs.

Information contained in this publication does not constitute advice and should not be substituted for the services of an appropriately qualified professional.

Copyright © IFRS Foundation

All rights reserved. Reproduction and use rights are strictly limited. Please contact the Foundation for further details at licences@ifrs.org.

Copies of IASB publications may be obtained from the Foundation's Publications Department. Please address publication and copyright matters to publications@ifrs.org or visit our webshop at <http://shop.ifrs.org>.

The French translation of the exposure draft contained in this publication has not been approved by a review committee appointed by the IFRS Foundation. The French translation is copyright of the IFRS Foundation.



The IFRS Foundation logo, the IASB logo, the IFRS for SMEs logo, the "Hexagon Device", "IFRS Foundation", "eIFRS", "IAS", "IASB", "IFRS for SMEs", "IASs", "IFRS", "IFRSs", "International Accounting Standards" and "International Financial Reporting Standards", "IFRIC" and "IFRS Taxonomy" are Trade Marks of the IFRS Foundation.

Further details of the Trade Marks, including details of countries where the Trade Marks are registered or applied for, are available from the Licensor on request.

The IFRS Foundation is a not-for-profit corporation under the General Corporation Law of the State of Delaware, USA and operates in England and Wales as an overseas company (Company number: FC023235) with its principal office at 30 Cannon Street, London, EC4M 6XH.

Définition d'une entreprise et comptabilisation des intérêts détenus antérieurement

(projet de modification d'IFRS 3 et d'IFRS 11)

Date limite de réception des commentaires : le 31 octobre 2016

L'exposé-sondage ES/2016/1 *Définition d'une entreprise et comptabilisation des intérêts détenus antérieurement* (projet de modification d'IFRS 3 et d'IFRS 11) est publié par l'International Accounting Standards Board (IASB) pour commentaires uniquement. Les propositions sont susceptibles d'être modifiées avant publication du texte définitif pour tenir compte des commentaires reçus. Les commentaires doivent être transmis par écrit d'ici le **31 octobre 2016** à l'adresse indiquée ci-après, ou par voie électronique, à commentletters@ifrs.org ou à partir de la page « Comment on a proposal » à l'adresse <http://www.ifrs.org/open-to-comment/Pages/International-Accounting-Standards-Board-Open-to-Comment.aspx>.

Tous les commentaires seront rendus publics et mis en ligne sur notre site Web, à www.ifrs.org, à moins que les répondants ne demandent qu'ils demeurent confidentiels en invoquant des raisons pertinentes, tel le secret commercial. Voir notre site Web pour obtenir de plus amples informations à ce sujet ou pour prendre connaissance de notre politique de protection des renseignements personnels.

Avis de non-responsabilité : Dans la mesure permise par les lois applicables, l'IASB et l'IFRS Foundation déclinent toute responsabilité contractuelle ou non contractuelle vis-à-vis de qui que ce soit relativement aux réclamations ou dommages de quelque nature que ce soit, y compris les dommages directs et indirects, les dommages-intérêts punitifs, les pénalités et les frais, pouvant découler de la présente publication ou d'une traduction de celle-ci.

Les informations contenues dans la présente publication n'ont pas valeur de conseil et ne sauraient se substituer aux services d'un professionnel ayant les compétences appropriées.

Copyright © IFRS Foundation

Tous droits réservés. Les droits de reproduction et d'utilisation sont strictement limités. Pour de plus amples renseignements, bien vouloir communiquer avec l'IFRS Foundation à l'adresse licences@ifrs.org.

Il est possible d'obtenir des exemplaires des publications de l'IASB auprès du service des publications de l'IFRS Foundation. Pour toute demande relative aux publications et aux droits d'auteur, s'adresser à publications@ifrs.org ou visiter notre boutique en ligne à <http://shop.ifrs.org>.

La traduction française du présent exposé-sondage n'a pas été approuvée par un comité de révision désigné par l'IFRS Foundation. L'IFRS Foundation est titulaire des droits d'auteur de cette traduction française.



Le logo IFRS Foundation, le logo IASB, le logo IFRS for SMEs, « Hexagon Device », « IFRS Foundation », « eIFRS », « IAS », « IASB », « IFRS for SMEs », « IASs », « IFRS », « IFRSs », « International Accounting Standards » et « International Financial Reporting Standards », « IFRIC » et « IFRS Taxonomy » sont des marques déposées de l'IFRS Foundation.

Des renseignements supplémentaires concernant les marques déposées, notamment sur les pays où elles sont enregistrées ou font l'objet d'une demande de licence, sont disponibles auprès du concédant de licence.

L'IFRS Foundation est une organisation à but non lucratif constituée en vertu de la *General Corporation Law* de l'État du Delaware, aux États-Unis, qui exerce ses activités en Angleterre et au Pays de Galles en tant que société étrangère (numéro : FC023235), et dont le bureau principal est situé au 30 Cannon Street, Londres, EC4M 6XH.

SOMMAIRE

à partir de la page

Introduction	6
Appel à commentaires	7
Modification [en projet] d'IFRS 3 <i>Regroupements d'entreprises</i>	9
Modification [en projet] d'IFRS 11 <i>Partenariats</i>	14

[REMARQUE : L'APPROBATION DE L'EXPOSÉ-SONDAGE PAR LE CONSEIL, LA MODIFICATION [EN PROJET] DES EXEMPLES ILLUSTRATIFS ET LA BASE DES CONCLUSIONS NE FAISANT PAS PARTIE INTÉGRANTE DES MODIFICATIONS EN PROJET, ELLES N'ONT PAS ÉTÉ TRADUITES EN FRANÇAIS.]

[IL EST PROPOSÉ D'APPORTER DES MODIFICATIONS À LA TRADUCTION FRANÇAISE DES PASSAGES REPRODUITS, POUR EN ASSURER LA FIDÉLITÉ, POUR PRENDRE EN COMPTE LES DÉCISIONS RÉCENTES CONCERNANT LA TERMINOLOGIE OU À DES FINS D'UNIFORMITÉ. CES MODIFICATIONS, SURLIGNÉES EN GRIS, NE FONT PAS PARTIE INTÉGRANTE DES MODIFICATIONS PROPOSÉES PAR L'IASB DANS L'EXPOSÉ-SONDAGE *DÉFINITION D'UNE ENTREPRISE ET COMPTABILISATION DES INTÉRÊTS DÉTENUS ANTÉRIEUREMENT.*]

Introduction

Dans le présent exposé-sondage, l'International Accounting Standards Board (IASB) propose de modifier IFRS 3 *Regroupements d'entreprises* et IFRS 11 *Partenariats*. Le projet de modification vise à apporter des éclaircissements au sujet :

- (a) de la définition d'une entreprise ;
- (b) de la comptabilisation des intérêts détenus antérieurement lorsqu'une entité obtient le contrôle exclusif ou le contrôle conjoint d'une entreprise qui est une entreprise commune.

Définition d'une entreprise

L'IASB a procédé en 2014 et 2015 au suivi après mise en œuvre d'IFRS 3. Ce suivi a permis de constater que l'application de la définition d'une entreprise énoncée dans la norme posait des difficultés aux parties prenantes.

La définition d'une entreprise est importante, parce que les dispositions en matière d'information financière relatives à l'acquisition d'une entreprise diffèrent des dispositions relatives à l'achat d'un groupe d'actifs qui ne constitue pas une entreprise. Les modifications proposées visent à clarifier le guide d'application, afin d'aider les entités à faire la distinction entre une entreprise et un groupe d'actifs lorsqu'elles appliquent IFRS 3.

Étant donné qu'IFRS 3 est le résultat d'un projet conjoint de l'IASB et du Financial Accounting Standards Board (FASB) des États-Unis, les dispositions des IFRS et du référentiel comptable des États-Unis relatives aux regroupements d'entreprises sont, pour l'essentiel, en convergence. Lorsque le FASB a procédé au suivi après mise en œuvre de la norme américaine correspondante, il a reçu sensiblement les mêmes commentaires que l'IASB concernant les difficultés d'application de la définition d'une entreprise. Le projet de modification d'IFRS 3 et le projet de mise à jour de norme comptable (Proposed Accounting Standards Update) de novembre 2015 du FASB, *Clarifying the Definition of a Business*, élaborés pour donner suite à ces commentaires, sont fondés sur des conclusions provisoires en grande partie convergentes.

Comptabilisation des intérêts détenus antérieurement

L'IASB a été informé de l'existence d'un foisonnement de pratiques en ce qui concerne la comptabilisation des intérêts détenus antérieurement dans les actifs et les passifs d'une entreprise commune pour deux types de transactions : celles par lesquelles une entité obtient le contrôle d'une entreprise qui est une entreprise commune et celles par lesquelles une entité obtient le contrôle conjoint d'une entreprise qui est une entreprise commune. Le projet de modification d'IFRS 3 et d'IFRS 11 vise à apporter des éclaircissements au sujet de la comptabilisation de chacun de ces deux types de transactions.

Appel à commentaires

L'IASB souhaite obtenir des commentaires sur les propositions énoncées dans le présent exposé-sondage et particulièrement sur les questions posées ci-après. Les commentaires sont d'autant plus utiles qu'ils :

- (a) répondent aux questions posées ;
- (b) précisent quels paragraphes ils visent ;
- (c) sont clairement motivés ;
- (d) proposent à l'IASB d'autres solutions à envisager, le cas échéant.

L'IASB ne souhaite pas recevoir de commentaires sur des éléments d'IFRS 3 et d'IFRS 11 dont le présent exposé-sondage ne traite pas.

Les commentaires doivent être soumis par écrit au plus tard le **31 octobre 2016**.

Questions à l'intention des répondants

Question 1

L'IASB se propose de modifier IFRS 3 afin de clarifier les indications relatives à la définition d'une entreprise (voir les paragraphes B7 à B12C et BC5 à BC31). Êtes-vous d'accord avec ces modifications?

En particulier, êtes-vous d'accord avec la conclusion de l'IASB selon laquelle si la quasi-totalité de la juste valeur de l'actif brut acquis (les éléments d'actif identifiables et les éléments d'actif non identifiables) se concentre dans un seul actif identifiable ou un groupe d'actifs identifiables similaires, l'ensemble d'activités et d'actifs ne constitue pas une entreprise (voir les paragraphes B11A à B11C)?

Pourquoi? Si vous n'êtes pas d'accord, quelle autre solution proposez-vous, et pourquoi?

Question 2

L'IASB et le FASB sont parvenus à des conclusions provisoires en grande partie convergentes quant aux éclaircissements à apporter à la définition d'une entreprise. Toutefois, le libellé des propositions de l'IASB ne concorde pas entièrement avec celui des propositions du FASB.

Avez-vous des commentaires à formuler concernant les différences entre les deux propositions, notamment le foisonnement de pratiques qui pourrait apparaître du fait que leurs libellés ne sont pas identiques?

Question 3

Pour remédier au foisonnement des pratiques concernant les acquisitions d'intérêts dans des entreprises qui sont des entreprises communes, l'IASB se propose d'ajouter le paragraphe 42A dans IFRS 3 et de modifier le paragraphe B33C d'IFRS 11 afin d'apporter les éclaircissements suivants :

- (a) au moment de l'obtention du contrôle, l'entité doit réévaluer les intérêts détenus antérieurement dans les actifs et les passifs de l'entreprise commune de la manière décrite au paragraphe 42 d'IFRS 3 ;
- (b) au moment de l'obtention du contrôle conjoint, l'entité ne doit pas réévaluer les intérêts détenus antérieurement dans les actifs et les passifs de l'entreprise commune.

Êtes-vous d'accord avec les modifications qu'il est proposé d'apporter à IFRS 3 et à IFRS 11? Si vous n'êtes pas d'accord, quelle autre solution proposez-vous, et pourquoi?

Question 4

L'IASB propose que les modifications apportées à IFRS 3 et à IFRS 11 afin de clarifier les indications relatives à la définition d'une entreprise et d'apporter des éclaircissements sur la comptabilisation des intérêts détenus antérieurement s'appliquent prospectivement et que leur application anticipée soit permise.

Êtes-vous d'accord avec les dispositions transitoires proposées? Pourquoi?

Pour faire parvenir des commentaires

Les commentaires doivent être transmis à l'IFRS Foundation par l'un des moyens suivants.

Au moyen du formulaire électronique
(méthode privilégiée) À partir de la page « Comment on a proposal », qui se trouve à l'adresse go.ifrs.org/comment

Par courriel À l'adresse suivante : commentletters@ifrs.org

Par la poste IFRS Foundation
30 Cannon Street
London EC4M 6XH
United Kingdom

Tous les commentaires seront rendus publics et mis en ligne sur notre site Web, à moins que les répondants ne demandent qu'ils demeurent confidentiels en invoquant des raisons pertinentes, tel le secret commercial. Voir notre site Web pour obtenir de plus amples informations à ce sujet ou pour prendre connaissance de notre politique de protection des renseignements personnels.

Modification [en projet] d'IFRS 3 *Regroupements d'entreprises*

Le paragraphe 42A est ajouté. Les paragraphes 41 et 42 ne sont pas modifiés, mais ils sont inclus pour faciliter la mise en contexte. Le texte nouveau est souligné.

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 des titres de capitaux propres immédiatement avant la date d'acquisition. Par exemple, le 31 décembre 20X1, l'Entité A détient une participation de 35 pour cent ne donnant pas le contrôle dans l'Entité B. À cette date, l'Entité A acquiert une participation additionnelle de 40 pour cent dans l'Entité B, qui lui donne le contrôle de l'Entité B. La présente norme fait référence à une telle transaction comme à un regroupement d'entreprises réalisé par étapes, parfois également appelé « acquisition par étapes ».
- 42 Dans un regroupement d'entreprises réalisé par étapes, l'acquéreur doit réévaluer les titres de capitaux propres 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. Il se peut que lors de périodes de présentation de l'information financière antérieures, l'acquéreur ait comptabilisé les changements de valeur de ses titres de capitaux propres dans l'entreprise acquise dans les autres éléments du résultat global (par exemple parce que l'investissement était classé comme étant disponible à la vente). Dans ce cas, le montant qui était comptabilisé dans les autres éléments du résultat global doit être comptabilisé sur la même base que si l'acquéreur avait directement vendu les titres de capitaux propres détenus antérieurement.
- 42A Lorsqu'un acquéreur obtient le contrôle d'une entreprise qui est une entreprise commune (au sens d'IFRS 11 *Partenariats*) dont il détenait des intérêts dans les actifs et les passifs immédiatement avant la date d'acquisition (que ce soit à titre de coparticipant ou de partie à un partenariat au sens d'IFRS 11), il s'agit d'un regroupement d'entreprises réalisé par étapes. L'acquéreur doit donc appliquer les dispositions relatives aux regroupements d'entreprises réalisés par étapes, et notamment réévaluer les intérêts qu'il détenait précédemment dans l'entreprise commune de la manière décrite au paragraphe 42.

Le paragraphe 64N est ajouté.

Date d'entrée en vigueur et dispositions transitoires

Date d'entrée en vigueur

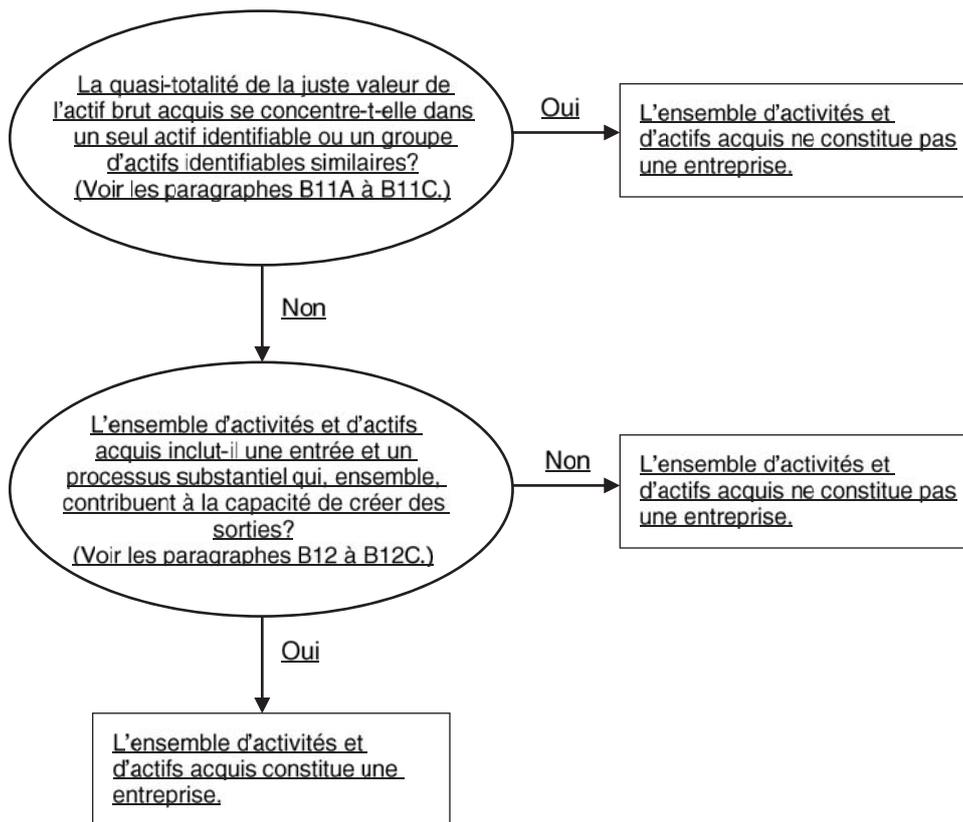
[...]

- 64N La publication de *Définition d'une entreprise et comptabilisation des intérêts détenus antérieurement* (modifications d'IFRS 3 et d'IFRS 11) [en projet] a donné lieu à l'ajout des paragraphes 42A, B8A, B11A à B11C et B12A à B12C, à la modification des paragraphes B7, B8, 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 [date d'entrée en vigueur]. Une application anticipée des modifications est permise. Si l'entité applique les modifications à une période antérieure, elle doit l'indiquer.

Les paragraphes B7, B8, B9 et B11 sont modifiés. Le paragraphe B12 est modifié et l'intertitre s'y rattachant est ajouté. Le paragraphe B8A est ajouté. Les paragraphes B11A à B11C et les intertitres s'y rattachant sont ajoutés. Les paragraphes B12A à B12C sont ajoutés. Le paragraphe B10 est supprimé. Le texte nouveau est souligné et le texte supprimé est barré.

Définition d'une entreprise (mise en application du paragraphe 3)

- B7** Une entreprise se compose d'entrées et de processus, appliqués à ces entrées, qui ~~sont susceptibles de créer~~ ont la capacité de contribuer à la création des sorties. Même si une entreprise a généralement des sorties, ces sorties ne sont pas requises pour qu'un ensemble intégré d'activités et d'actifs réponde à la définition d'une entreprise. Les trois éléments constitutifs d'une entreprise sont définis comme suit :
- (a) **Entrée** : toute ressource économique qui crée ou qui a la capacité de ~~créer~~ contribuer à la création des sorties lorsqu'un ou plusieurs processus y sont appliqués. C'est le cas, par exemple, d'actifs non courants (y compris les immobilisations incorporelles ou des droits d'utiliser des actifs non courants), des droits de propriété intellectuelle, de la capacité d'obtenir un accès aux ~~matériels~~ matières ou aux droits et aux membres du personnel nécessaires.
 - (b) **Processus** : tout système, standard, protocole, convention ou règle qui, une fois appliqué à une entrée ou à des entrées, crée ou a la ~~possibilité de créer~~ capacité de contribuer à la création des sorties. C'est le cas par exemple de processus de gestion stratégique, de processus opérationnels et de processus de gestion de ressources. Ces processus sont généralement documentés, mais les processus nécessaires susceptibles d'être appliqués à des entrées pour créer des sorties 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, peut fournir les processus nécessaires susceptibles d'être appliqués à des entrées pour créer des sorties. (Les systèmes de comptabilité, de facturation, de gestion des rémunérations et autres systèmes administratifs sont des processus qui ne servent généralement pas à créer des sorties.)
 - (c) **Sortie** : le résultat d'entrées et de processus appliqués à ces entrées qui fournissent ~~ou qui sont susceptibles de fournir un rendement sous forme de dividendes, de coûts inférieurs ou d'autres avantages économiques directement aux autres détenteurs, sociétaires ou participants des biens ou des services à des clients, des revenus d'investissement (comme des dividendes ou des intérêts) ou d'autres produits d'activité.~~
- B8** Pour pouvoir être exécuté et géré aux fins qui ont été définies, un ensemble intégré d'activités et d'actifs nécessite deux éléments essentiels : les entrées et les processus appliqués à ces entrées, qui sont ou seront utilisés ensemble pour créer des sorties. ~~Cependant, une entreprise n'inclut pas nécessairement toutes les entrées ou tous les processus que le vendeur utilisait pour l'exploitation de cette entreprise si les intervenants du marché sont capables d'acquérir l'entreprise et de continuer à produire des sorties, par exemple en intégrant l'entreprise avec leurs propres entrées et leurs propres processus. Pour constituer une entreprise, un ensemble intégré d'activités et d'actifs doit inclure au moins une entrée et un processus substantiel qui, ensemble, ont la capacité de contribuer à la création de sorties. Cependant, une entreprise n'inclut pas nécessairement toutes les entrées ou tous les processus que le vendeur utilisait pour l'exploitation de cette entreprise.~~
- B8A** Pour déterminer si une transaction constitue l'acquisition d'une entreprise, l'entité apprécie d'abord si la quasi-totalité de la juste valeur de l'actif brut acquis se concentre dans un seul actif ou un groupe d'actifs similaires. Si la juste valeur se concentre de cette façon, la transaction ne constitue pas une acquisition d'entreprise. Si cette concentration n'est pas présente, on procède à une appréciation plus approfondie en application des dispositions des paragraphes B12A à B12C. Les paragraphes B12A à B12C fournissent un cadre pour apprécier si l'ensemble d'activités et d'actifs acquis inclut un processus substantiel. Le processus d'appréciation décrit aux paragraphes B11A à B12C est schématisé ci-dessous.



- 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 différents types d'entrées, de processus et de sorties, tandis que les entreprises nouvelles ont souvent peu d'entrées et de processus et parfois même une seule sortie (produit). Presque toutes les entreprises ont également des passifs, mais une entreprise ne doit pas nécessairement en avoir. De même, un ensemble d'activités et d'actifs acquis qui ne constitue pas une entreprise peut avoir des passifs.
- B10 ~~Un ensemble intégré d'activités et d'actifs en phase de développement pourrait ne pas avoir de sorties. En pareil cas, un acquéreur doit prendre en considération d'autres critères pour déterminer si l'ensemble constitue une entreprise. Parmi ces critères, citons (liste non exhaustive) le fait de savoir si l'ensemble :~~
- ~~(a) a commencé des activités principales planifiées ;~~
 - ~~(b) a des salariés, des droits de propriété intellectuelle et d'autres entrées et processus qui pourraient être appliqués à ces entrées ;~~
 - ~~(c) met en application un plan visant à produire des sorties ; et~~
 - ~~(d) sera en mesure d'atteindre des clients qui achèteront les sorties.~~
- ~~Ces critères ne doivent pas être tous présents pour qu'un ensemble intégré d'activités et d'actifs donné en phase de développement réponde à la définition d'une entreprise. [Supprimé]~~
- B11 Pour déterminer si un ensemble particulier d'activités et d'actifs ~~et d'activités~~ est une entreprise, il convient d'étudier si l'ensemble intégré peut être mené et géré en tant qu'entreprise par un intervenant du marché. Dès lors, pour évaluer si un ensemble donné est une entreprise, il n'est pas pertinent de savoir si un vendeur exploitait l'ensemble comme une entreprise ou si l'acquéreur entend exploiter l'ensemble comme une entreprise.

Appréciation de la concentration de la juste valeur

- B11A Une transaction ne constitue pas un regroupement d'entreprises si elle consiste principalement en l'acquisition d'un seul actif ou d'un groupe d'actifs. Par conséquent, si la quasi-totalité de la juste valeur de l'actif brut acquis se concentre dans un seul actif identifiable ou un groupe d'actifs identifiables similaires,

l'ensemble d'activités et d'actifs ne constitue pas une entreprise. La juste valeur de l'actif brut acquis comprend la juste valeur des entrées, des contrats, des processus, de la main-d'œuvre ainsi que des autres immobilisations incorporelles non identifiables qui sont acquis. On la détermine en ajoutant la juste valeur des passifs assumés à la juste valeur de la contrepartie payée (augmentée de la juste valeur des participations ne donnant pas le contrôle et des intérêts détenus antérieurement, le cas échéant).

B11B Aux fins du test décrit au paragraphe B11A, on entend par « un seul actif identifiable » un actif ou un groupe d'actifs qui, dans un regroupement d'entreprises, serait comptabilisé et évalué comme un seul actif identifiable. À cet égard, les actifs corporels qui sont fixés à d'autres actifs corporels, et qui ne peuvent en être physiquement retirés pour être utilisés séparément sans que cela occasionne des coûts importants ou une diminution importante de l'utilité ou de la juste valeur de l'un ou l'autre de ces actifs, doivent être considérés comme un seul actif identifiable.

B11C Par ailleurs, aux fins du test décrit au paragraphe B11A, les actifs suivants ne peuvent être combinés en un seul actif identifiable ni considérés comme un groupe d'actifs identifiants similaires :

- (a) les immobilisations corporelles et incorporelles identifiables séparément ;
- (b) les actifs corporels de catégories différentes (des stocks et du matériel de fabrication, par exemple), sauf s'ils satisfont au critère pour être considérés comme un seul actif identifiable, énoncé au paragraphe B11B ;
- (c) les immobilisations incorporelles identifiables de catégories différentes (les immobilisations incorporelles liées à la clientèle, les marques de fabrique et les projets de recherche et développement en cours, par exemple) ;
- (d) les actifs financiers et les actifs non financiers ;
- (e) les actifs financiers de catégories différentes (la trésorerie, les créances et les titres négociables sur un marché, par exemple).

Appréciation du caractère substantiel d'un processus acquis

B12 À défaut de preuve contraire, un ensemble particulier d'actifs et d'activités comportant du goodwill doit être présumé constituer une entreprise. Lorsqu'il s'agit d'apprécier si un ensemble d'activités et d'actifs comprend un processus substantiel, la présence d'un goodwill d'une valeur autre que négligeable peut indiquer qu'on acquiert un processus substantiel et que l'ensemble d'activités et d'actifs constitue une entreprise. Néanmoins, une entreprise ne doit pas nécessairement comporter un goodwill. Un cadre destiné à aider l'entité à apprécier si l'ensemble d'activités et d'actifs comprend un processus substantiel est fourni par les paragraphes B12A à B12C. Les paragraphes B12A et B12B énoncent deux ensembles différents de critères à prendre en compte, selon que l'ensemble d'activités et d'actifs a des sorties ou non. Le paragraphe B12A énonce les critères à prendre en compte lorsque l'ensemble d'activités et d'actifs n'a pas de sorties. Quant au paragraphe B12B, il énonce les critères à prendre en compte lorsque l'ensemble d'activités et d'actifs a des sorties.

B12A Si, à la date d'acquisition, un ensemble d'activités et d'actifs n'a pas de sorties (par exemple, dans le cas d'une entité en phase de démarrage qui n'a encore aucun chiffre d'affaires), cet ensemble ne constitue une entreprise que s'il dispose d'une main-d'œuvre organisée (ce qui constitue une entrée) dotée des compétences, des connaissances et de l'expérience nécessaires pour exécuter un processus (ou groupe de processus) substantiel acquis. En outre, ce processus (ou groupe de processus) substantiel acquis doit être essentiel à la capacité de développer une ou plusieurs autres entrées acquises ou de les convertir en sorties. Les entrées que la main-d'œuvre organisée pourrait développer (ou est en train de développer) ou convertir en sorties comprennent les suivantes :

- (a) les droits de propriété intellectuelle qui peuvent servir à mettre au point un bien ou un service ;
- (b) les autres ressources économiques qui peuvent être mises en valeur pour créer des sorties ;
- (c) les droits d'accès aux matières nécessaires ou les droits qui permettent la création de sorties futures.

Les exemples d'entrées énoncés aux points (a) à (c) s'appliquent notamment aux technologies, aux projets de recherche et développement en cours, à l'immobilier et aux droits miniers.

Un processus (ou un groupe de processus) n'est pas essentiel si, par exemple, il est accessoire ou mineur compte tenu de l'ensemble des processus requis pour créer les sorties.

B12B Si un ensemble d'activités et d'actifs a des sorties à la date d'acquisition (s'il générerait un chiffre d'affaires avant l'acquisition, par exemple), il constitue une entreprise dans l'une ou l'autre des situations suivantes :

- (a) l'ensemble d'activités et d'actifs acquis comprend un processus (ou un groupe de processus) qui, lorsqu'il est appliqué à une ou des entrées acquises, contribue à la capacité de continuer à produire des sorties, même si une main-d'œuvre organisée n'a pas été acquise, et ce processus (ou groupe de processus) est considéré comme unique ou rare, ou ne peut être remplacé sans nécessiter de coûts ni d'efforts importants ni retarder de manière importante la capacité de continuer à produire des sorties ;
- (b) l'ensemble d'activités et d'actifs acquis comprend une main-d'œuvre organisée dotée des compétences, des connaissances et de l'expérience nécessaires pour exécuter un processus (ou groupe de processus) acquis essentiel, lorsqu'il est appliqué à une ou des entrées acquises, à la capacité de continuer à produire des sorties.

B12C Un contrat acquis n'est pas un processus substantiel. Cependant, un contrat acquis peut donner accès à une main-d'œuvre organisée, par exemple dans le cas d'un contrat de gestion immobilière ou de gestion d'actif externalisée. On doit apprécier si la main-d'œuvre organisée à laquelle donne accès un tel accord contractuel exécute un processus substantiel dont l'entité a le contrôle, et donc qu'elle a acquis (compte tenu de la durée et des conditions de renouvellement du contrat, par exemple).

Le paragraphe B42 n'est pas modifié, mais il est inclus pour faciliter la mise en contexte, parce qu'il est mentionné dans deux exemples illustratifs.

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.

Modification [en projet] d'IFRS 11 *Partenariats*

Le paragraphe B33C est modifié et le paragraphe C1AB est ajouté. Le texte nouveau est souligné et le texte supprimé est barré.

Comptabilisation des acquisitions d'intérêts dans des entreprises communes

[...]

B33C Un coparticipant ou une partie qui a des intérêts dans une entreprise commune sans toutefois exercer un contrôle conjoint sur celle-ci peut accroître ses intérêts dans une entreprise commune dont l'activité constitue une entreprise, au sens d'IFRS 3, en acquérant des intérêts additionnels dans cette entreprise commune. Le coparticipant peut conserver le contrôle conjoint de l'entreprise commune, ou la partie qui a des intérêts dans l'entreprise commune sans toutefois exercer un contrôle conjoint sur celle-ci peut obtenir ce contrôle conjoint. Dans ces cas, les intérêts détenus antérieurement dans les actifs et les passifs de l'entreprise commune ne sont pas réévalués ~~si le coparticipant conserve le contrôle conjoint.~~

[...]

Date d'entrée en vigueur

[...]

C1AB La publication de *Définition d'une entreprise et comptabilisation des intérêts détenus antérieurement* (modifications d'IFRS 3 et d'IFRS 11) [en projet], en [date], a donné lieu à la modification du paragraphe B33C. L'entité doit appliquer cette modification aux transactions en vertu desquelles elle obtient le contrôle conjoint à l'ouverture ou après l'ouverture du premier exercice ouvert à compter du [date d'entrée en vigueur]. Une application anticipée de la modification est permise. Si l'entité applique la modification à une période antérieure, elle doit l'indiquer.